

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**Carga Tributária e Regressividade da Tributação no  
Brasil: Uma Análise da Estrutura Tributária Brasileira  
entre 2002 e 2012**

ARTUR ROGÉRIO MARTINS SANTIAGO  
matrícula nº: 112042899

ORIENTADOR: Prof. Dr. Carlos Bastos Pinkusfeld

MAIO 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**Carga Tributária e Regressividade da Tributação no  
Brasil: Uma Análise da Estrutura Tributária Brasileira  
entre 2002 e 2012**

---

ARTUR ROGÉRIO MARTINS SANTIAGO  
matrícula nº: 112042899

ORIENTADOR: Prof. Dr. Carlos Bastos Pinkusfeld

MAIO 2017

*As opiniões expressas neste trabalho são da exclusiva responsabilidade do autor*

## AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, gostaria de agradecer a Deus pelo dom da vida, e por tantos privilégios e oportunidades que me foram concedidos ao longo dela.

Primeiramente, agradeço à minha família, em especial à minha mãe Olívia, meu pai Rogério (*in memoriam*), meus irmãos Neila e Felipe, meus avós Maria Luiza e Artur (*in memoriam*), e meus tios Luiza e Artur, por todo o apoio e suporte, não somente por todos os benefícios e facilidades que me foram ofertados, mas sobretudo pela altivez e fortaleza em minha construção intelectual, social e moral. Recebi em casa todo o apoio e carinho necessários para me trazer até aqui e continuar em minha jornada humana e profissional. Com eles aprendi o que é o amor – e como ele supera qualquer barreira.

Agradeço, ainda, aos meus amigos de escola e de faculdade, que em diversos momentos compartilharam comigo das dificuldades de nossa formação e em nossas batalhas pessoais, mas que também riram comigo em momentos felizes e descontraídos, e que nunca faltaram com seu apoio, cuidado e atenção. Com eles aprendi que toda pessoa possui uma montanha a escalar – e que é sempre melhor ter aqueles que te amam por perto.

Tenho muito a agradecer aos docentes que contribuíram em minha formação intelectual e acadêmica, sobretudo no Instituto Padre Leonardo Carrescia e no Instituto de Economia da UFRJ, sendo sempre fonte de inspiração e exemplo de cidadania. Dentre eles, agradeço em especial ao meu orientador e professor Carlos Pinkusfeld, que dedicou sua atenção e tempo a me ajudar nessa reta final de minha graduação.

Agradeço ainda, enfim, aos meus amigos na Docas, onde trabalhei durante toda a graduação. Em cada tarefa que executei sempre tive a meu lado colegas inteligentes, dedicados e profissionais, que contribuíram valiosamente em minha formação ética e profissional. Em especial, agradeço a Rodrigo, Renato e Iris, que não apenas me transmitiram conhecimento e compartilharam comigo de muitos dias incansáveis e diversas noites de trabalho árduo – mas que sempre confiaram em meu potencial.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem como objetivo compreender a dimensão da carga tributária brasileira (CTB), seus componentes e sua evolução, em especial entre os anos de 2002 e 2012. Além disso, é também escopo desse trabalho estudar e esclarecer o que é uma estrutura tributária regressiva e verificar, à luz da teoria econômica, se o sistema tributário brasileiro é regressivo no período analisado.

Para isso, o estudo procura inicialmente distinguir as óticas macro e microeconômica do aspecto fiscal/tributário da Economia e compreender conceitos diversos sobre a tributação, em linha com a teoria marginalista. Dentre esses, destacam-se os conceitos de equidade e eficiência tributária, como impostos interferem na análise econômica, e como se dá sua incidência sobre a sociedade. A partir disso será possível descrever sucintamente um histórico da tributação no Brasil e sua modificação no período recente.

Por fim, a monografia apresentará diversos dados e trabalhos recentes sobre a estrutura tributária brasileira, em especial buscando identificar seu caráter regressivo sobre a sociedade. Assim, é enfim efetuada uma análise comparativa desses trabalhos, representativa do debate sobre a regressividade da CTB, concluindo-se que embora haja concordância acerca da magnitude da CTB, seus componentes e a sua trajetória, ainda não é possível determinar com segurança seu caráter regressivo e o impacto que impostos diretos e indiretos possuem sobre tal regressividade.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO I – CONCEITOS DA TEORIA ECONÔMICA ACERCA DA TRIBUTAÇÃO:.....</b>	<b>8</b>
I.1 – A tributação nos mercados de fatores e de bens e serviços: .....	10
I.1.1 – Tributação nos mercados de bens e serviços: .....	11
I.1.2 – Tributação nos mercados de fatores de produção: .....	15
I.2 – Equidade na tributação e justiça social: .....	17
I.3 – A eficiência na tributação: .....	21
<b>CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EVOLUÇÃO RECENTE (ATÉ 2012):.....</b>	<b>23</b>
II.1 – Um breve resumo da história tributária brasileira: .....	23
II.2 – Da Constituição de 1988 até os debates do século XXI:.....	30
<b>CAPÍTULO III: A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>34</b>
III.1 – Pintos-Payeras, 2010:.....	34
III.2 – Orair et al., 2013: .....	38
III.3 – Paes, 2013: .....	40
III.4 – Castro, 2014: .....	43
III.5 – Hoffman et al, 2006: .....	46
III.6 – Gobetti & Orair, 2015: .....	48
III.7 – Medeiros et al., 2015: .....	51
III.8 – Debate e comparação entre as pesquisas .....	54
III.8.1 – A quantificação da Carga Tributária Brasileira: .....	55
III.8.2 – O caráter da Carga Tributária Brasileira: .....	57
III.8.3 – Conclusão .....	62
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>65</b>

## INTRODUÇÃO

Ao tratar do Estado e de seu papel nas sociedades, as Ciências Econômicas tendem a priorizar alguns aspectos como, por exemplo a existência de financiamento público para certas áreas, a saber, segurança, saúde e educação; a regulação das atividades econômicas, do trabalho, da previdência e seguridade social; e as diretrizes políticas a serem adotadas para a economia, em especial as políticas cambial, monetária e fiscal. Em se tratando da política fiscal, ela própria costuma ser mais abordada em suas searas macroeconômicas, sobretudo tratando-se da dívida pública e da existência ou não de um equilíbrio fiscal, ou mesmo da necessidade desse. Existe, porém, encrustado na questão fiscal, um aspecto fundamental da atividade governamental: a tributação sobre os agentes econômicos.

O governo necessita de recursos para poder arcar com suas funções dentro de uma sociedade. Nesse sentido, é preciso impor tributos aos diversos agentes econômicos para financiar a atividade governamental. Samuelson (1967) relembra que mais do que um agente autônomo e externo, o governo é composto pelo seu povo, portanto a decisão de como tributar a si mesmo é, na realidade, a escolha de como subtrair recursos das famílias e empresas para empenhá-los na construção de objetivos coletivos<sup>1</sup>. Assim, Samuelson consegue conectar o aspecto macroeconômico da tributação, isto é, o uso de recursos de toda uma sociedade como componente de arrecadação na questão fiscal, com seu aspecto microeconômico, posto que lida com a subtração desses recursos de cada pessoa, família e empresa da sociedade.

O presente estudo pretende se ater precisamente à discussão microeconômica da tributação. Inicialmente, é desejável entender quais são os seus determinantes e que conceitos são utilizados para desenhar sistema tributários. Seu objetivo, contudo, é também tratar de outras questões: deseja-se analisar a estrutura tributária brasileira para identificar se ela pesaria mais sobre os grupos mais pobres ou mais ricos da sociedade, desvelando assim o caráter regressivo ou progressivo da tributação, bem como observando-se, através dos dados tributários, a distribuição da renda na população e a sua concentração em alguns estratos sociais.

No intuito de esclarecer tais dúvidas, o presente trabalho se organiza da seguinte maneira: no capítulo um é descrito o arcabouço da teoria marginalista acerca da tributação, seus conceitos

---

<sup>1</sup> Na verdade, essa afirmativa é correta no caso de tributos financiando gastos diretos, sejam de consumo ou investimento. No caso das transferências, como previdência ou juros, o governo apenas retira recursos de algumas famílias e repassa a outras.

principais (equidade, eficiência e “peso morto”, dentre outros) e as distorções econômicas causadas por diferentes imposições tributárias; o capítulo dois vem a descrever sucintamente a estrutura tributária brasileira, identificando as motivações econômicas circunscritas no sistema fiscal, bem como apresenta as variações operadas sobre o panorama jurídico fiscal no período recente; o capítulo três aprofunda-se na direção de entender a progressividade tributária no país, descrevendo recentes avanços empíricos feitos no tema, em especial o trabalho de diversos pesquisadores, dentre eles alguns do Instituto de Política Econômica Aplicada (IPEA) e da própria Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da carga tributária nacional e do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Por fim, a última seção do capítulo três segue os achados das seções anteriores, procurando comparar e contrapor as diversas pesquisas apresentadas, além de analisar o debate sobre a evolução da carga tributária e o seu caráter, explicitando os argumentos de autores que acreditam em um direcionamento regressivo da tributação no Brasil e confrontando-os com grupos discordantes.



## **CAPÍTULO I – CONCEITOS DA TEORIA ECONÔMICA ACERCA DA TRIBUTAÇÃO:**

A teoria neoclássica tradicionalmente trata da tributação como mecanismo exclusivamente arrecadatório, sem colocá-la a serviço de um arcabouço maior da política fiscal e mesmo de objetivos sociais, como a redução das desigualdades ou projetos desenvolvimentistas.

Nesse sentido, a tributação tem de ser inicialmente encarada através das muitas formas em que ela pode se apresentar. É possível verificar entendimentos acerca dos impostos já em Adam Smith, que em seu livro “A Riqueza das Nações” (1776) distingue entre tributos que se dão sobre lucros, salários, rendas, ou em todos ao mesmo tempo. Em uma visão mais moderna da imposição tributária, Peggy e Richard Musgrave (1989) separam as formas de se verificar a tributação entre: firmas e famílias e, em cada agente desses, quando estão na posição de comprador ou vendedor (para o caso das famílias, em seus usos e recursos, respectivamente); ainda, os impostos podem ser cobrados nos mercados de bens e serviços ou no mercado de fatores.

Portanto, a vasta gama de tributos poderia ser dividida naqueles incidentes sobre: (a) todos ou alguns produtos levados ao mercado, recolhidos (a.1) pela firma (aqui ofertante), a exemplo do ICMS e ISS, ou (a.2) pelas famílias (demandante), sem exemplos na jurisdição brasileira; ou (b) todos ou alguns fatores de produção, recolhidos (b.1) pela firma (aqui demandante), tais quais parte do INSS de seus funcionários e o imposto de renda sobre seu lucro líquido (IRPJ), ou (b.2) pelas famílias (nesse caso ofertantes), a exemplo do imposto sobre sua renda do trabalho (IRPF) e sua parcela do INSS.

Logo, de tal separação, surge a necessidade de se estabelecer que nem sempre o agente econômico imbuído do pagamento do tributo ao governo, e prestação de contas acerca de tal feito, é o mesmo agente a prover os recursos necessários para a satisfação do débito. Sob um ponto de vista jurídico, o ordenamento tributário brasileiro está baseado nas disposições da Lei 5.172 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). Esta não faz uso dos termos “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” para se referir, respectivamente, ao agente econômico tributado e àquele responsável pelos fundos que são recolhidos ao fisco. Entretanto, em uma interpretação de tal Lei, o Supremo Tribunal de Justiça se utiliza dessas expressões para indicar a existência da dualidade em que um agente econômico é o responsável pelo recolhimento do tributo, porém repassa o ônus financeiro do pagamento deste a um terceiro, no caso o “contribuinte de fato”. Os impostos utilizados como

exemplo no item (a.1) acima são típicos casos de tributos cobrados dos produtores, porém repassados aos consumidores no preço final da compra.

É nesse sentido que Peggy e Richard Musgrave (1989), em uma ótica econômica, iniciam a análise da questão fiscal sobre a sociedade. Em um primeiro momento, a análise do suposto fardo ou “burden” dos impostos deve ser precedida, entretanto, pelo conceito do fardo em si, entendido por eles, em termos brutos, como o custo de oportunidade da provisão de bens ou serviços à sociedade. Sua incidência está ligada, portanto, à forma como tal fardo é dividido entre os indivíduos dessa sociedade, cujo objetivo não se configura na perda de recursos, mas sim em se alcançar, em termos líquidos, um ganho pela transação entre os impostos – o fardo – e os bens ou serviços a serem com ele ofertados pelo governo. É explicitado ainda que, em não havendo outras transferências de ou para o setor privado, nesta transação não há qualquer ganho ou perda de renda do setor privado, posto que esse, apesar de sofrer o fardo do imposto, irá recebê-lo de volta como uma “transferência”.

Contudo, fica evidente que tal visão simplifica excessivamente o processo de tributação, uma vez que mesmo a incidência do imposto já cria distorções econômicas, dentro de uma abordagem marginalista. É notório, nessa abordagem teórica, que a economia se encontra em equilíbrio a qualquer momento do tempo, sendo preços e quantidades ajustadas para acomodar efeitos externos. Assim, a criação de um imposto é entendida como perturbação sobre esse equilíbrio, dito de Pareto, pois nenhum agente pode melhorar sua posição econômica sem que outro agente venha a perder com isso.

Além disso, é verificável também que a incidência estatutária, prevista em Lei, pode diferenciar-se da incidência econômica do imposto. De início, os autores notam que embora empresas paguem tributo, estes devem recair sempre sobre indivíduos, seja como consumidores, empregados ou donos de empresa. Além, ocorre que indivíduos em cada um desses papéis podem modificar suas transações de compra e/ou venda, influenciando a incidência do imposto em termos econômicos – portanto indo além do direito tributário.

Assim, a incidência econômica diferirá da estatutária, dependendo, então, do processo de “*tax shifting*”, isto é, da habilidade de cada agente econômico em evitar o fato gerador do tributo, por exemplo através da reestruturação de suas compras, ou repassando esse tributo aos preços.

Para se compreender os efeitos da tributação e sua incidência na sociedade como um todo e entre os indivíduos, são descritas três abordagens, de incidência: (a) absoluta, a qual considera

imposição ou aumento de tributo sem expansão do gasto público; (b) diferencial, que lida com a possibilidade de substituição de um tributo por outro, de diferente natureza ou espécie, sem modificações na renda das famílias e nos gastos do governo, procurando avaliar o efeito líquido da distribuição de renda entre os agentes que ganham e perdem com a mudança; e (c) orçamentária, que diferentemente das anteriores permite a variação tanto da renda das famílias quanto dos gastos públicos, via criação de impostos e transferências, verificando os efeitos combinados dessas medidas. Os autores deixam claro, ainda, que a abordagem diferencial se consagra entre essas pela aplicabilidade às situações reais do procedimento fiscal, especialmente nas decisões de política fiscal, que consideram o montante a ser arrecadado com diferentes imposições tributárias. É nesse sentido, ainda, que a presente monografia utilizar-se-á apenas da abordagem diferencial, descrita em (b), para seu desenvolvimento.

De fato, quando se determina a magnitude do “fardo” e sua distribuição, tais considerações precisam ser levadas em conta, especialmente no que tange às empresas, consideradas como capazes de transferir os impostos a preços ou tê-los refletindo sobre os salários que paga e/ou remunerações dos seus donos/acionistas. Nesse sentido, ao passo em que se compreende a utilização de indivíduos como unidade de incidência, não seria adequado trabalhar com os efeitos fiscais sobre cada agente separadamente, no que se convém agrupá-los por faixa de renda, independente da origem desta (seja via remuneração do capital ou trabalho), ou ainda por faixa etária ou tipo familiar, dependendo do estudo em questão. É válido, portanto, utilizar-se de uma medida ampla da incidência tributária, que compreenda não somente o efeito da taxação no agregado econômico, mas também o nível geral de tributação e a sua progressividade, isto é, se o dito imposto faz aumentar a razão entre tributo a pagar e renda possuída à medida que se aumenta a faixa de renda, e que considere ainda a distribuição de renda da sociedade analisada.

Portanto, o presente capítulo pretende, em seu item I.1, apresentar as formas de incidência do imposto sobre os agentes econômicos e a interação com aspectos de oferta e demanda desses mercados; o item I.2 dará continuidade, demonstrando os conceitos de equidade na tributação e progressividade, que serão fundamentais para a análise a se construir nos capítulos seguintes; por fim, o item I.3 encerra o capítulo expondo as questões de eficiência na tributação.

I.1 – A tributação nos mercados de fatores e de bens e serviços:

Seguindo-se o exposto acima, a incidência econômica depende, portanto, de fatores além da sua competência, estrutura legal e base de cálculos. Assim, o trabalho da análise de incidência avalia o resultado da interação desses elementos com as condições de oferta e demanda, a estrutura dos mercados e os ajustamentos ocorridos em preços e quantidades de bens/serviços e fatores de produção. As duas seções seguintes baseiam-se em Musgrave & Musgrave (1989) e identificam, portanto, os efeitos de tarifas específicas (sendo um valor fixo cobrado do contribuinte) e *ad valorem* (sendo um percentual sobre uma base de cálculo) na demanda e na oferta em cada mercado (de bens/serviços e de fatores), prosseguindo em verificar a divisão do fardo entre as partes. Será realizada a análise em termos do equilíbrio parcial do mercado e, ao final, emergirão algumas ressalvas acerca dos possíveis efeitos de equilíbrio geral dos impostos nesses mercados.

### I.1.1 – Tributação nos mercados de bens e serviços:

Ao se aplicar uma tarifa específica de “u” unidades monetárias sobre os ofertantes de bens e serviços, conforme demonstrado no gráfico 1 abaixo, estes irão repassá-la aos preços, de maneira a aumentá-los em exatamente “u” unidades, provocando um deslocamento na curva de oferta OO para O’O’ reduzindo a quantidade demandada. Há de se notar que os produtores não receberão o novo preço de equilíbrio, C, integralmente, mas sim “u” unidades monetárias a menos em cada venda, recebendo, portanto, o preço E. Similarmente, se a tarifa é imposta aos consumidores, a curva de demanda DD se deslocará para D’D’ e o novo preço de equilíbrio E atingido nesse caso reflete o preço líquido que os ofertantes receberão, enquanto que os consumidores pagarão este preço acrescido de “u” unidades monetárias, ou seja, C.

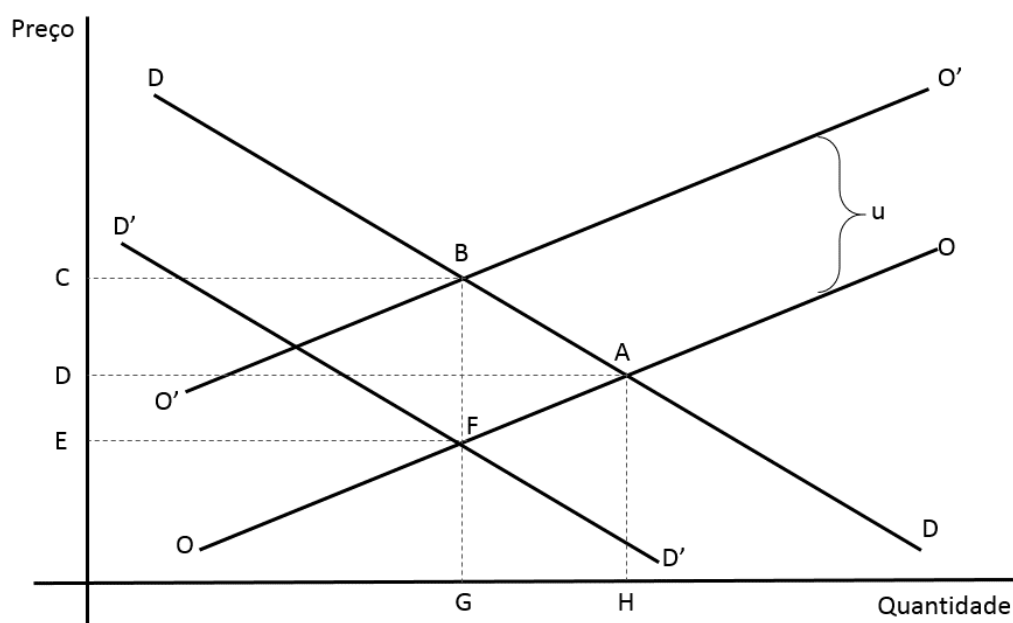


Gráfico 1 – Imposição de tarifa unitária “u”. Elaboração própria.

Contudo, a magnitude do impacto causado pela imposição dessa tarifa específica sobre preços e quantidades do mercado será também afetada pela elasticidade da demanda e da oferta, conforme demonstrado nos gráficos 2 (diferentes elasticidades para a oferta) e 3 (diferentes elasticidades para a demanda) abaixo:

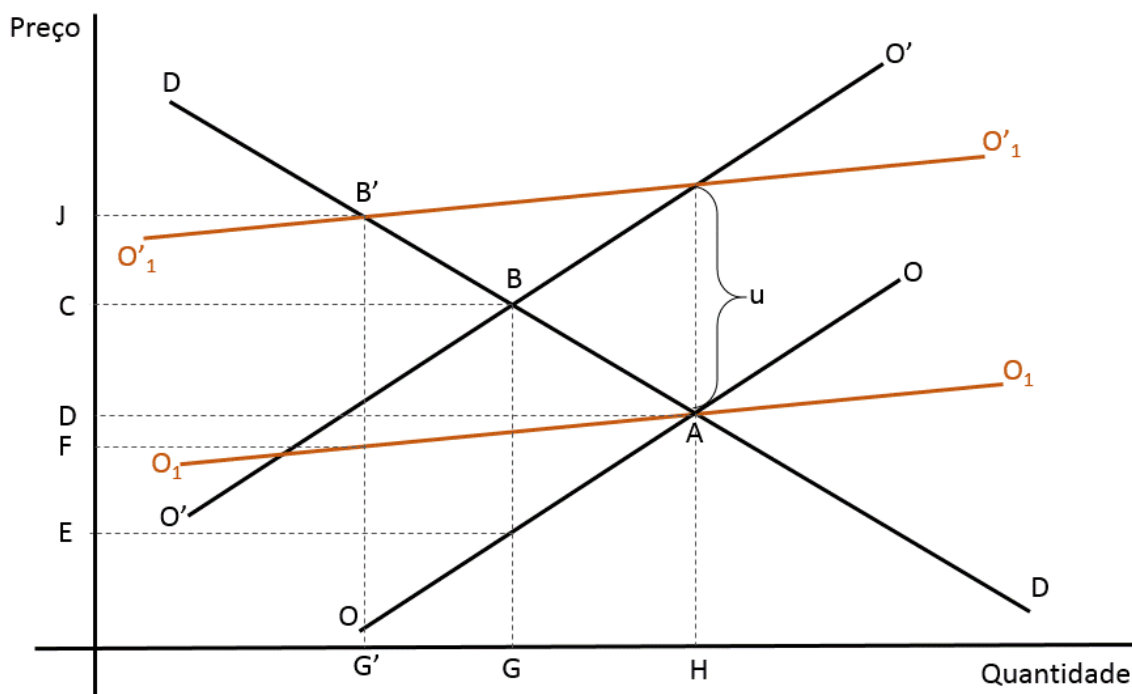


Gráfico 2 – Imposição de tarifa específica “u” com diferentes elasticidades da oferta.

É visível no gráfico 2 acima que a imposição de uma tarifa específica “u” sobre uma curva de oferta  $O_1O_1$ , mais elástica, deslocará esta para  $O'_1O'_1$ , onde os consumidores pagarão o preço J e o ofertante receberá o preço F. O preço pago pelos consumidores será maior do que se a tarifa fosse imposta sobre uma curva de oferta  $OO$ , menos elástica, contudo os ofertantes receberão o preço F, maior do que o preço E de uma curva menos elástica. A quantidade de equilíbrio será menor para o deslocamento da curva  $O_1O_1$  mais elástica do que para a curva  $OO$ , menos elástica.

Já no gráfico 3 abaixo, verifica-se que a imposição de uma tarifa específica “u” em um mercado cuja curva de demanda seja mais elástica, como  $DD$ , leva a um preço C a ser pago pelos consumidores, enquanto os ofertantes receberão o preço E, e a quantidade de equilíbrio cairia de H para G. Se a curva de demanda fosse menos elástica, como em  $D_1D_1$ , a quantidade de equilíbrio cairia menos, de H para H', enquanto o preço pago pelos consumidores seria maior, F, e os produtores receberiam um preço J, maior do que E.

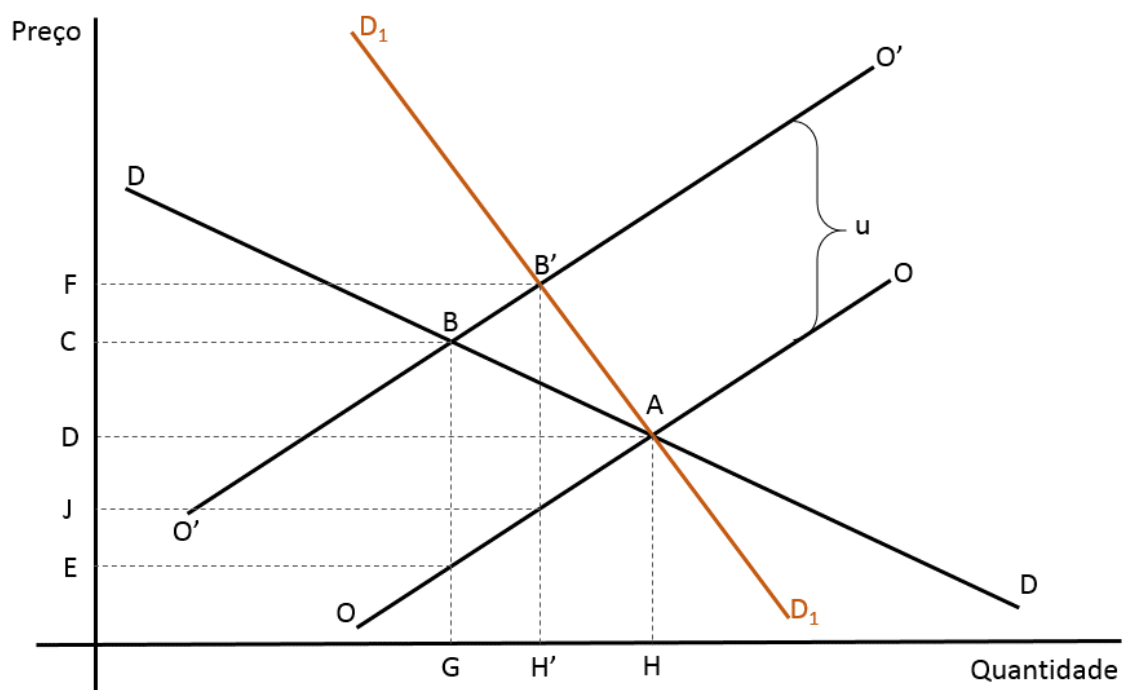


Gráfico 3 – Imposição de tarifa específica “u” com diferentes elasticidades de demanda.

Um outro caso possível é o de uma taxa *ad valorem*, que por se tratar de um imposto fora da fábrica, somente pode recair sobre os consumidores, deslocando a curva de demanda de maneira não-paralela, posto que se trata de um percentual do preço, e não um acréscimo de “u” unidades a este. O gráfico 4, abaixo, ilustra a imposição de uma taxa *ad valorem* sobre o preço. É visível que a curva de demanda DD, com a imposição da taxa, não só se desloca para a esquerda evidenciando o aumento de preço, como também gira, tornando-se mais elástica, como visto na curva D'D', e refletindo o fato de a taxa por unidade de produto cair à medida que a quantidade vendida aumenta. Similarmente à tarifa específica, o preço recebido pelo vendedor cai de D para E, e aumenta o preço pago pelo comprador, de D para C. A razão entre o preço pago pelo consumidor e o preço recebido pelo ofertante, BF/FG, evidencia o percentual da taxa.

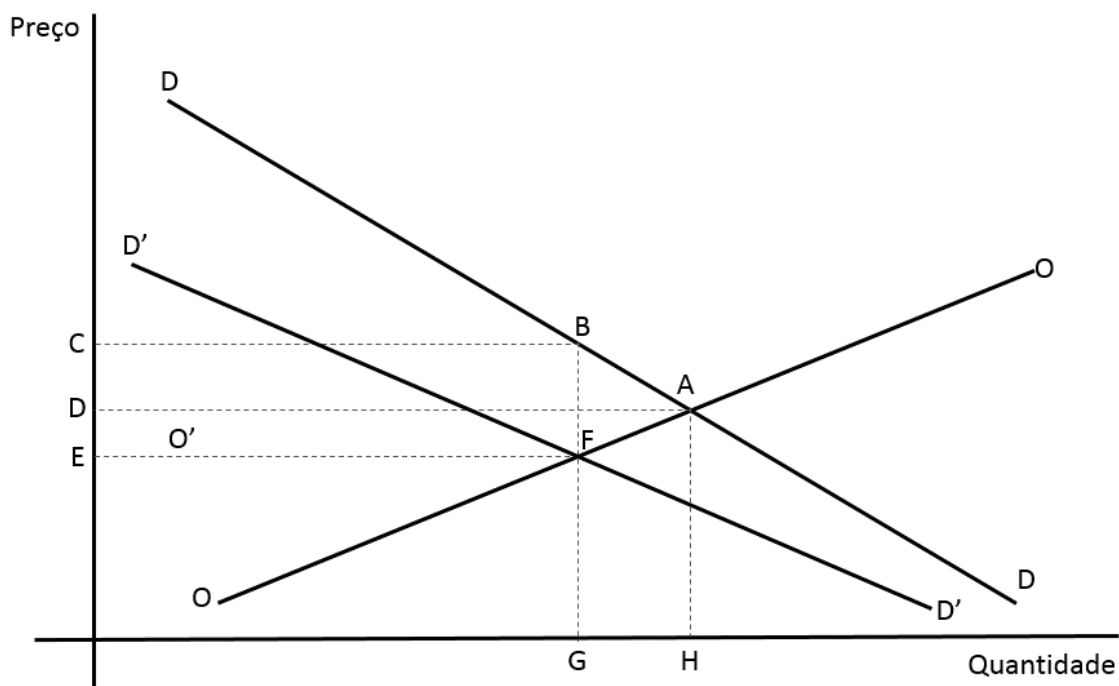


Gráfico 4 – Imposição de uma taxa *ad valorem*. Elaboração própria.

Também nesse caso a elasticidade das curvas tem papel importante em determinar quantidade e preço de equilíbrio após a imposição do imposto. Aqui, contudo, a magnitude do giro desempenhado pela curva de demanda – determinado pelo percentual de imposto – é também fator importante tal qual a elasticidade dessa. Portanto, Musgrave & Musgrave (1989) mantêm as conclusões obtidas no caso de uma tarifa específica para o caso *ad valorem*, ou seja, de que curvas de oferta menos elásticas tendem a acomodar a tarifa de forma a aumentar menos o preço pago pelo consumidor do que em curvas de oferta mais elásticas, bem como fazendo a quantidade de equilíbrio ser maior do que no caso mais elástico. Diferentemente dessa, a curva de demanda mais elástica tende a reduzir em mais unidades a quantidade de equilíbrio, apesar de provocar menor aumento no preço de equilíbrio em comparação com a curva de demanda mais inelástica.

Segundo os autores, outros dois aspectos que influenciam na incidência das tarifas sobre produtos são a possibilidade de substituição dos bens/serviços comprados por similares (e, no caso da oferta, a mudança do produto feito pelo ofertante) e a existência de um lapso de tempo entre a mudança dos preços e a mudança das preferências dos consumidores e/ou do produto produzido pelo ofertante. Nesse sentido, uma tarifa que seja mais ampla sobre a gama de produtos existentes provavelmente terá uma incidência maior sobre os consumidores do que sobre os produtores. Diferentemente seria uma tarifa só sobre bens específicos, que permita mais fácil substituição do bem tributado por outro, acarretando em uma maior carga de tributação sobre os produtores do que sobre os consumidores.

Por fim, a divisão do “fardo” em si tenderá a recair mais sobre os consumidores o quanto mais inelástica for sua demanda e mais elástica for a oferta dos produtores, em ambos os casos de imposição tributária (tarifa específica e *ad valorem*). Musgrave & Musgrave (1989) utilizam o exemplo de uma tarifa (específica ou *ad valorem*) sobre bens cuja elasticidade-preço da demanda é baixa, como bens essenciais e que consumam uma parcela pequena do orçamento familiar. É preciso compreender que as famílias serão afetadas pelo imposto tanto pelo lado dos usos, já que pagam alguma porção do fardo em suas compras, mas também pelo lado dos recursos, posto que se o fardo pesar mais sobre o produtor, a renda dos fatores envolvidos na produção do bem/serviço taxado tende a ser reduzida, uma vez que serão utilizados menos fatores de produção por unidade produzida. Já em relação à distribuição do fardo entre os consumidores, esta será progressiva se a elasticidade-renda da demanda for maior do que a unidade, ou seja, se maior parcela da renda é gasta com o produto taxado à medida que se aumenta a faixa de renda, o que demonstra serem progressivos os impostos sobre bens de luxo, enquanto aqueles sobre necessidades são regressivos. Além disso, tarifas generalizadas para o consumo, que não façam tal discriminação, serão regressivas, dado que o consumo como percentual da renda tende a cair à medida que a própria renda aumenta.

#### I.1.2 – Tributação nos mercados de fatores de produção:

A tributação sobre os fatores de produção geralmente se dá na venda de serviços desses fatores, sendo tipicamente um percentual da renda bruta do fator, portanto se configurando como taxa *ad valorem*. Ela pode vir a ser cobrada do comprador desse fator, como é o caso, no Brasil, da parcela do INSS paga pelo empregador.

Sendo assim, impostos sobre salários tendem, em um mercado de trabalho funcionando sob concorrência perfeita, a diminuir o salário líquido dos trabalhadores, uma vez que estes diminuiriam também sua oferta de trabalho (já que a teoria marginalista considera que os trabalhadores alocam seu tempo entre trabalho e lazer de acordo com o preço recebido em troca do trabalho ofertado). Entretanto, a perda no salário líquido dos trabalhadores será menor do que o imposto por hora de trabalho, uma vez que parte do fardo será suportado pela empresa, que receberá menos horas de trabalho, em decorrência da nova alocação das horas do trabalhador entre trabalho e lazer. O gráfico 5 abaixo demonstra o ajustamento, no mercado de trabalho, com a imposição de um imposto *ad valorem* sobre o salário bruto dos trabalhadores. A curva de demanda diminui de DD para D'D', e os trabalhadores ofertam



menos trabalho, de H para G. Com isso, seu salário bruto é C, porém somente mantêm E após o pagamento do imposto, evidenciado pelo ponto F.

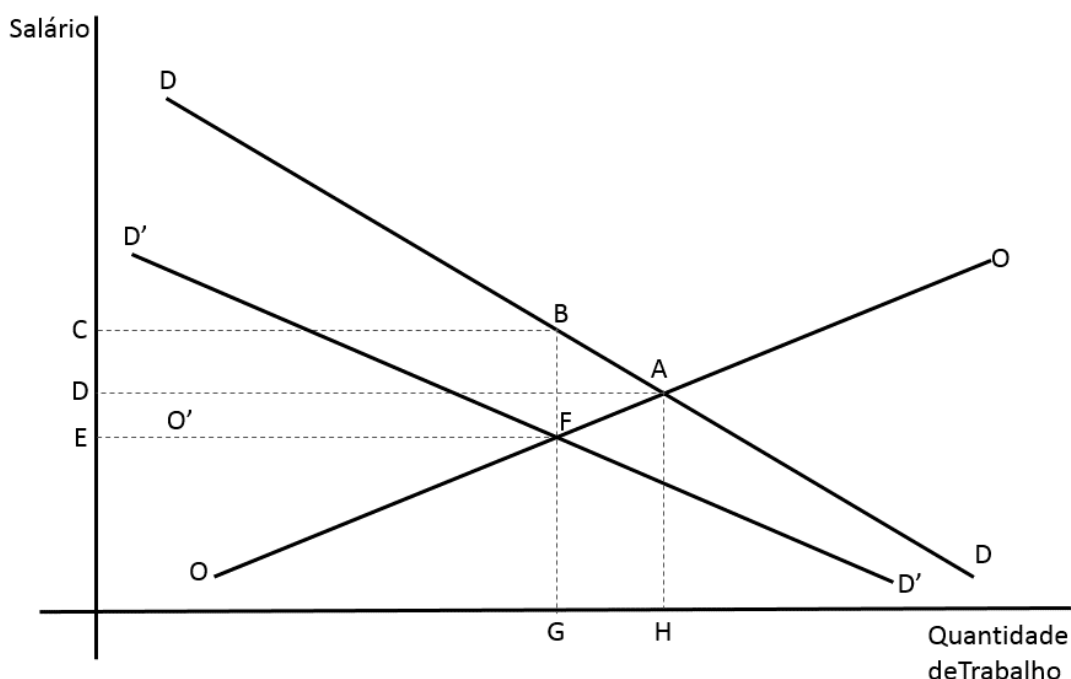


Gráfico 5 – Imposição de uma tarifa sobre o mercado de trabalho

A tarifa sobre a renda do capital funciona tal qual o mercado de trabalho, causando um giro na curva de demanda por capital, como no gráfico 5 acima, de forma a diminuir a quantidade de capital utilizado, mas também causando uma perda líquida na renda desse capital, de D para E do gráfico 5. A diferença ocorre no caso da tributação sobre o aluguel da terra, posto que a oferta dessa é completamente inelástica, o que impõe o fardo por inteiro na terra, e responde ao giro efetuado pela curva de demanda diminuindo o total de imposto do valor bruto desse aluguel.

Tal qual na seção I, o efeito de aumento da renda dos fatores (seja trabalho ou capital) será maior com curvas de demanda (por trabalho ou capital) menos elásticas e com curvas de oferta mais elásticas, enquanto que a queda na quantidade, seja de horas trabalhadas ou capital utilizado, será maior quanto mais elástica for cada curva dos fatores de produção. O fato de os impostos sobre salário e uso do capital serem generalizados faz com que o “contribuinte de fato” seja o mesmo do “contribuinte de direito”. Embora o imposto sobre os ganhos de capital das empresas possa ser evitado através da aplicação do capital em setores não tributados, por vezes não há como realizar tal escolha, estando o capital já imobilizado em uma nova planta produtiva, por exemplo.

Em termos de distribuição, o impacto primário, como Musgrave e Musgrave (1989) chamam, será sobre os recursos das famílias, o que terá caráter progressivo se a presença do elemento tributado aumentar à medida que aumenta a faixa de renda total. Portanto, é evidente que o imposto sobre o capital é progressivo, uma vez que a parcela de participação da renda do capital na renda total familiar aumenta à medida que se aumenta a faixa de renda. Musgrave & Musgrave (1989) entendem, ainda, que o imposto sobre a renda do capital das empresas irá, na realidade, impactar as famílias em seus recursos, uma vez que as definem como proprietárias das empresas em última instância. Simetricamente, um imposto sobre os salários é regressivo, posto que a participação dos salários na renda familiar é maior na base das faixas de renda e menor no seu topo.

Apesar do que descrito até aqui, a análise de incidência não cessaria no equilíbrio parcial exposto anteriormente, uma vez que os efeitos da tributação se espalham para mercados e indivíduos alheios àquele sobre o qual a tributação fora aplicada. Portanto, é viável que em equilíbrio geral haja alterações em bens e fatores terceiros em relação àqueles tributados. É possível que ocorra aumento na demanda por outros produtos – derivado da diminuição das compras do bem taxado – podendo aumentar o preço desses produtos simultaneamente à queda do preço do bem originalmente tributado; ou ainda mudanças nas demandas de diversos fatores de produção, ocasionadas com a alteração das cestas consumidas, pelo efeito descrito anteriormente. É possível haver a substituição da demanda de um produto tributado intensivo em capital por outros intensivos em trabalho, aumentando o retorno do trabalho e diminuindo o do capital, criando novas transformações nos recursos das famílias. Os autores, entretanto, creditam ao raciocínio de equilíbrio parcial um padrão forte a ser verificado mesmo em equilíbrio geral, sendo ele a predominância do efeito da tributação sobre produtos no lado de usos das famílias, isto é, quando consumidoras. Já a tributação sobre os fatores de produção mantém seus aspectos de equilíbrio parcial, qual seja de reduzir o retorno do fator tributado e aumentar o preço dos bens intensivos nesse mesmo fator, portanto prejudicando os ofertantes do fator tributado pelo lado de recursos e os consumidores desses fatores pelo lado dos usos da renda.

## I.2 – Equidade na tributação e justiça social:

Após analisar as possibilidades de incidência e seus desdobramentos pela economia, é fundamental compreender que a distribuição do fardo entre os agentes econômicos não emerge somente como aspecto técnico do arcabouço tributário de uma sociedade. Ela é,

também, produto da visão que a mesma sociedade tem sobre ideais de equidade na tributação e justiça social.

Musgrave & Musgrave (1989) destacam a existência de duas correntes de pensamento acerca do que poderia ser a equidade tributária. A primeira delas diz respeito ao princípio do benefício, no qual cada agente contribuiria com o fisco proporcionalmente aos benefícios obtidos para si no uso de bens públicos. É, portanto, forma de vincular os recursos do Setor Público aos usos em que tais recursos seriam empregados. Diferentemente de um sistema em que alguns impostos pagos somente podem servir para objetivos específicos (como é o caso, no Brasil, das “taxas”, que são tributos vinculados a determinadas atividades econômicas, por exemplo a taxa de coleta de lixo), o princípio do benefício constitui método no qual o agente somente paga pelas suas preferências no consumo de bens públicos.

A segunda corrente assenta-se sobre a capacidade que cada agente tem de contribuir, de maneira independente do uso a ser determinado pelo poder público. Nesse sistema, o total necessário para a provisão de bem público, por exemplo, é meramente dividido entre todos os contribuintes de maneira proporcional à sua capacidade para pagamento. Emerge, pois, a necessidade de se identificar o parâmetro que define tal capacidade, sendo comumente a renda obtida pelo agente, o total consumido por ele e/ou seu estoque de riqueza.

Faz-se importante distinguir que o princípio do benefício, apesar de solucionar o problema da provisão de bens públicos, não lida com questões de redistribuição da renda e transferências, de forma que Musgrave & Musgrave (1989) entendem ser necessária a existência prévia de certa igualdade na distribuição de renda da sociedade para que o referido princípio seja igualitário. O inverso ocorre com o princípio da capacidade de contribuição, posto que todos os contribuintes pagarão em alguma medida por todos os bens públicos, ainda que não o utilizem, mas permite o levantamento de fundos para transferências de renda.

Apesar deste contraste, ambos os princípios possuem importantes aplicações na criação de um sistema tributário. Assim, segue uma análise dos casos teóricos da aplicação dos princípios, buscando-se evidenciar a forma como cada um pode auxiliar na elaboração do sistema fiscal.

Nesse sentido, o princípio do benefício não abre espaço para criação de uma fórmula tributária única, pois depende, segundo a teoria marginalista, essencialmente das preferências de cada agente. É possível, entretanto, verificar segundo esta abordagem teórica o quanto os agentes estão dispostos a contribuir por uma dada oferta de bens públicos, utilizando-se da

premissa simplificadora de que contribuintes com mesma renda possuam mesmas preferências. Assim, ao agrupá-los pela faixa de contribuição que fariam, tal procedimento permite avaliar se um sistema de tributos baseado nesse princípio é progressivo, sendo esse o caso quando pessoas de maior renda estejam dispostas a contribuir mais do que proporcionalmente para a obtenção dos bens públicos desejados. Logo, a conclusão dos autores é importante porque demonstra que nem sempre um princípio de equidade na tributação está obrigatoriamente atrelado à maior ou menor progressividade do sistema fiscal.

De outra maneira, aplicações práticas deste princípio podem ser vistas diretamente, quando o governo impõe tributos exclusivos para usuários de algum serviço público; ou indiretamente, quando este tributa bens complementares ao bem público que desejaria taxar, e que funcionariam como *proxies* da demanda pelo bem público em questão. Há de se notar, entretanto, que o segundo caso obriga o governo a vincular os fundos obtidos com a tributação ao emprego deles na provisão do bem público objetivado. Musgrave & Musgrave (1989) ressaltam ainda que a aplicação do princípio do benefício frequentemente pede uma vinculação jurídica entre recursos a serem obtidos e usos, apesar de notarem que esse procedimento introduz inflexibilidades no regulamento tributário.

Entretanto, um sistema tributário não poderia ser plenamente baseado no princípio do benefício devido à sua incapacidade de gerar regras únicas e, assim, simplificadas<sup>2</sup>, além de ignorar as questões redistributivas de renda. Para isso, faz-se necessário utilizar o princípio da capacidade de pagamento, que consegue alocar os conceitos de equidade vertical e horizontal.

Tais tipos de equidade são importantes pois guiam diversas formas de legislação tributária, inclusive a brasileira em seus tributos diretos, como o imposto de renda. A equidade horizontal aplica o ideário de igualdade frente à Lei ao caso da tributação, ditando que pessoas de mesma capacidade paguem tributos de mesmo valor. Já a equidade vertical vem a complementar tal conceito, pois direciona aqueles que possuem maior capacidade a pagarem mais do que os de menor capacidade.

Contudo, o problema acerca da aplicação de tal princípio reside na escolha de um indicador que melhor represente a capacidade de pagamento dos cidadãos, para que seja possível

---

<sup>2</sup> O princípio do benefício, uma vez que dependeria do conhecimento das preferências dos consumidores por bens públicos, ou pelo menos de uma estimativa de que consumidores com mesma renda teriam mesmas preferências, impossibilita a criação de uma regra tributária generalizada e de fácil aplicação. Assim, teria de ser muito específica, de acordo com o bem público a ser taxado e as possíveis preferências dos consumidores em relação a ele.

implementar tanto a equidade horizontal quanto a vertical. Tanto Musgrave & Musgrave (1989) quanto Barr (2004) entendem que uma medida ideal deveria refletir todo o bem-estar pessoal. Barr (2004) inclui nessa definição ideal toda renda monetária e não monetária, além de “habilidades” como o capital humano e o consumo possível (mesmo que não realizado), e desconta perdas de bem-estar, como a existência de incerteza. Entretanto, ambos os autores concordam que uma medida tão abrangente não é verificável na prática, sendo necessário escolher dentre as alternativas realisticamente mensuráveis, quais sejam a renda pessoal, o consumo e a riqueza.

O grande embate entre a renda e o consumo como bases para a aplicação do princípio concentra-se no fato de que indivíduos com menor renda costumam consumir um percentual maior do total auferido do que pessoas de maior renda. Nesse sentido, taxar mais quem tem mais ativos a receber parece mais igualitário – pelo conceito de equidade vertical – do que taxar mais quem consome mais. Contudo, o consumo tem sido utilizado como base para impostos pessoais e incidentes sobre produtos e/ou serviços, como é o caso do ICMS e ISS, por exemplo, uma vez que o ato de comprar um produto igual é o mesmo para pessoas de rendas diferentes, portanto utilizando-se do conceito de equidade horizontal.

Nesse sentido, Musgrave & Musgrave (1989) notam que tanto a renda quanto o consumo precisam ser bem definidos para servirem de base tributária. A renda deve ser medida pelo lado dos recursos, ou seja, em função dos ativos totais que um indivíduo tem a receber: salários, alugueis, lucros e dividendos, além de renda imputada (como o aluguel imputado) e a valorização do capital investido. Já a base do consumo deve levar em conta toda forma de compra realizada, além de consumo imputado.

Tais autores apontam, ainda, o fato de que uma tributação exclusivamente sobre a renda seria desigual para com o poupador, pois ele pagaria imposto sobre a renda obtida e sobre os juros ganhos com o capital poupado, ao passo que o indivíduo que consumisse tudo num primeiro momento somente seria taxado sobre a renda auferida. Por outro lado, uma tributação sobre o consumo aplicar-se-ia melhor ao conceito de equidade horizontal, uma vez que tanto o poupador quanto aquele que consome tudo de uma vez somente pagariam tributo quando consumissem, ou seja, o poupador não pagaria imposto sobre a renda obtida e, novamente, sobre os juros ganhos com o capital poupado. Assim, o valor presente do tributo de quem

consumisse tudo num primeiro momento e do poupador seria igual<sup>3</sup>. É o caso, ainda, da tributação da riqueza, vista pelos autores como o valor capitalizado da renda do capital, portanto forma essencialmente de renda.

Há, contudo, limitações a isso, pois existem premissas não declaradas na comparação realizadas pelos autores. Uma delas é o fato de haver somente dois períodos considerados e se conhecer plenamente as preferências de poupança e consumo, dados impossíveis de se obter *ex-ante* à vida de todos os cidadãos. Além disso, sabe-se que na realidade nem todas as pessoas conseguem poupar após quitarem suas obrigações. Outra, por exemplo, é o fato de se considerar mercados perfeitos para investimento e consumo, além de nada ser dito sobre a condição inicial de cada agente.

Nesse sentido, há ainda uma outra dimensão, de preferência ideológica da sociedade acerca da equidade. Barr (2004) refere-se a isso como os tipos de “justiça social” existentes e a forma como algumas correntes econômicas tendem mais para um ou outro tipo dela. Assim, o ponto central de Barr (2004) é de que a justiça social depende do tipo de sociedade em questão, já que diferentes sociedades preocupar-se-iam com diferentes formas de distribuição de renda. Nesse âmbito, os elementos tributários são peças-chave para se atingir a distribuição de renda desejada pela sociedade e pela opção de justiça social feita. Musgrave & Musgrave notam similarmente que graus de desigualdade diferentes serão aceitos por sociedades distintas, refletindo-se no sistema tributário preferido por ela, taxando plenamente a renda e ignorando o consumo ou vice-versa – ou, ainda, uma mistura das duas bases.

### I.3 – A eficiência na tributação:

Por fim, cabe ainda ressaltar o papel da eficiência na capacidade estatal de tributar. É importante que o Estado seja eficiente na formulação de seu arcabouço tributário, posto que um regulamento muito complexo ou difícil de se fiscalizar levaria efetivamente à perda de recursos, afetando outras capacidades e compromissos desse mesmo Estado.

Inicialmente, portanto, a administração tributária não pode desperdiçar os fundos que lhe são entregues, além de possuir a tarefa de desenhar um sistema tributário com poucas complicações para os contribuintes, reduzindo assim os chamados custos de administração e

---

<sup>3</sup> Conforme Keynes (1936), a decisão autônoma não seria a de poupar, mas sim a consumir ou investir, e a poupança seria um subproduto do investimento. Haveria uma propensão marginal a consumir (Keynes, 1936), e esta seria pelo menos parcialmente relacionada à faixa de renda dos indivíduos, de forma em que agentes com menor renda seriam levados a consumir todo o seu rendimento.

*compliance*, isto é, a facilidade do contribuinte para aderência e recolhimento do tributo. Nesse sentido, evidencia-se o trade-off do sistema de autodeclaração, cuja desvantagem é tomar parte do tempo dos contribuintes, porém cuja aceitação perante a sociedade é ampla por permitir maior justiça social, dado que os próprios “contribuintes de direito” podem auditar o quanto de imposto pagam e a conformidade do montante com os seus respectivos fatos geradores. Outra questão emerge do fato de que em uma federação, tal como os Estados Unidos ou mesmo o Brasil, o aparato fiscal será mais custoso por geralmente se desdobrar em diversas esferas além da União.

Visando agora compreender a eficiência das políticas tributárias, é importante notar que a tributação interfere com decisões econômicas em quase todos os casos, à exceção daqueles tributos constituídos de pagamento único, por exemplo como o imposto de herança<sup>4</sup>. O recolhimento de um valor único por pessoa, conhecido como “*head tax*”, seria uma forma de se eliminar perdas ainda maiores à economia causadas pela tributação, porém tal imposto não seria aceito em termos sociais, já que desconsidera completamente a questão da equidade na tributação. Assim, conforme demonstrado, uma forte corrente de pensamento postula que os tributos têm de ser relacionados com a capacidade de se pagá-los, por isso baseados em indicadores pessoais como a renda, o consumo e a riqueza. Portanto, uma tributação equitativa necessariamente interfere nas escolhas econômicas dos agentes, sendo papel da política tributária atingir uma solução de compromisso entre a equidade de suas decisões e a eficiência das mesmas. Note-se que o conceito de eficiência aqui empregado é aquele no sentido de Pareto, ou seja, que nenhum agente obtenha posição melhor após a tributação às custas da perda de outro(s) agente(s).

---

<sup>4</sup> Esse é um imposto do tipo “*lump sum*”, ou seja, que altera a riqueza ou dotação de fatores dos agentes, a partir dos quais recomeça o processo de ajustamento normal de pleno emprego. Gans et al. (2011) citam o exemplo da cobrança de um imposto de US\$ 4.000,00 por pessoa, no que se configuraria o “*lump sum tax*” como o imposto mais eficiente de todos.

## **CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EVOLUÇÃO RECENTE (ATÉ 2012):**

Após ter compreendido os conceitos básicos sobre a tributação, a partir da abordagem ortodoxa marginalista, passamos a tratar como estes estão representados no sistema tributário brasileiro, além de se verificar o arcabouço jurídico da estrutura arrecadatória e a incidência estatutária dos impostos, identificando não só os “contribuintes de direito”, mas também os “contribuintes de fato”.

Nesse sentido, verificar-se-á a distribuição do fardo dos impostos entre os agentes econômicos da sociedade. Além disso, dado o forte aspecto federativo do Brasil, é importante, ainda, compreender o desdobramento dessa estrutura arrecadatória em cada uma das três esferas, e a forma como essa separação tributária entre os entes federativos logrou estabelecer-se no país, posto que a autonomia dos entes abaixo da União já foi menor do que na atualidade.

Portanto, o presente capítulo desenvolve-se em duas grandes seções: a primeira seção pretende traçar um breve resumo da história tributária do Brasil, focando-se nas profundas transformações operadas no sistema tributário ao longo do século XX, até a promulgação da Constituição Federal de 1988; a segunda elencará todo o desenvolvimento do sistema tributário desde a reforma de 1988, atentando em especial para as medidas do Plano Real e do governo Lula, apresentando ainda, por fim, alguns breves temas relevantes acerca do desenho tributário que se configuram como possíveis agendas para o século XXI.

### **II.1 – Um breve resumo da história tributária brasileira:**

Antes de se debruçar sobre a formação histórica do sistema tributário brasileiro, faz-se necessário entender alguns determinantes característicos deste, e que permearão a análise.

Em primeiro lugar, os conceitos de equidade e eficiência tributária, tão essenciais para a análise de incidência, deveriam permanecer como pedra angular da elaboração de um sistema tributário, haja visto que os impostos podem ser encarados, de um ponto de vista social, como esforços individuais em prol de bens coletivos – tal qual Samuelson (1967) os definiu. Contudo, verificar-se-á que o todo do sistema arrecadatório muitas vezes relega esses conceitos a papéis secundários, seja por dificuldades práticas ou por intenções políticas e/ou ideológicas.



Assim, Oliveira (2010) entende que mais do que esses conceitos, os determinantes reais do sistema tributário são o padrão de acumulação em que a sociedade está inserida e o estágio do seu desenvolvimento dentro desse padrão, bem como o papel desempenhado pelo Estado nessa sociedade, não se esquecendo das rupturas internas ao próprio Estado, notoriamente aquelas características de países federativos, tal qual o Brasil.

Oliveira (2010) nota, ainda, que se faz presente uma dimensão ideológica, não especificamente ligada à tributação em si, mas ao papel que os Estados deveriam ter frente às suas economias, estando a função arrecadatória – e o gasto desses recursos – associados em larga medida ao maior ou menor protagonismo nesse papel. Portanto, descreve essa dimensão como um pêndulo na história econômica, na qual a visão neoclássica inicialmente limitou a função arrecadatória do Estado, entendendo-a como possivelmente tóxica para o bom funcionamento dos mercados; em seguida, o arcabouço keynesiano erigido sobretudo após a 2ª Guerra Mundial reformulou tal visão, trazendo centralidade à tributação e ao direcionamento dos recursos levantados por ela, uma vez que entregava ao Estado papel de sustentáculo da economia; por fim, o estabelecimento de um novo paradigma ideológico na economia, surgido da crise das políticas keynesianas, veio novamente a priorizar o sistema tributário à função arrecadatória, limitando a implementação, pelo Estado, de políticas ativas de demanda.

É interessante notar que, durante a história fiscal do Brasil, a capacidade tributária do Estado esteve condicionada em especial a aspectos práticos da tributação, isto é, às atividades econômicas passíveis de tributação e à repartição do bolo fiscal entre os entes federativos – divisão essa que em muito se modificou desde o estabelecimento da República, em 1889, até os dias atuais, sempre oscilante à maior ou menor força política dos estados e municípios frente à União.

De acordo com Oliveira (2010) e Varsano (1996), estes atributos podem ser identificados já na primeira Constituição Federal do país, em 1891, e em sua forte dependência tributária sobre o comércio exterior. Assim, em meio à eliminação de vasta gama de tributos cobrados no Império, como os de armazenagem e docagem, a União permaneceu sustentada pelo imposto sobre a importação, enquanto os estados ficariam com o imposto sobre a exportação de mercadorias produzidas em seu território. Já os municípios, por sua pequena expressão, seriam sustentados pelos respectivos estados.

Verifica-se ainda que o fato de, ao final do século XIX, a economia brasileira ser dependente da exportação de gêneros agrícolas e da importação de bens manufaturados, que limitaria em grande parte a preocupação dos legisladores com aspectos de equidade e eficiência tributária, pois a cesta de atividades econômicas passíveis de incidência fiscal era basicamente composta pelas transações com o exterior, dado o incipiente mercado interno (Oliveira, 2010). É nesse sentido que o autor entende a negligência dos legisladores para com impostos sobre o consumo e a renda, cobrados durante o Império, mas eliminados na jovem República.

Contudo, devido à Primeira Guerra Mundial e à redução do comércio internacional, o Estado via-se cada vez mais obrigado a possuir bases internas de tributação, expandido um incipiente imposto sobre o consumo de fumo (Varsano, 1996) para praticamente todos os produtos, estabelecendo-se um imposto de consumo em si já na década de 1930 (Oliveira, 2010). O imposto de renda (IR) também seria resgatado, em 1922, vindo de um processo que tributava inicialmente as hipotecas, os lucros fabris e então os lucros do comércio, culminando na imposição de um tributo sobre rendimentos de pessoas físicas e jurídicas em alíquotas progressivas entre 0,5% e 8%. No mesmo ano seria criado ainda o imposto sobre vendas mercantis (IVM), precursor do ICMS atual. Apesar disso, a carga tributária bruta, que atingiu um mínimo de 7% do PIB no imediato pós-Primeira Guerra, devido à então dependência dos impostos sobre o comércio exterior, ascendeu a apenas 8,9% do PIB entre 1926 e 1930, em especial devido ao IR e ao IVM.

Dados o cenário de estrangulamento externo crescente, enfraquecimento do pacto político regido pelas oligarquias (Oliveira, 2010) e a crise econômica de 1929, o Estado não mais poderia manter-se em larga medida na taxaço do comércio exterior. Portanto, ampliaram-se as bases internas de tributação, em um processo posterior às políticas de sustentação da demanda do governo provisório de Vargas entre 1930 e 1934 (como entendido por Furtado, 2005 [1963]). Assim, para Oliveira (2010), o processo de substituição de importações iniciado com por essas políticas anticíclicas foi responsável pelo aumento da participação dos impostos internos na carga tributária.

Nesse novo momento histórico, o projeto político de Vargas, conforme descreve Oliveira (2010), visa a centralização do poder na esfera federal ao passo em que concilia interesses de classes distintas em torno de autarquias, orquestrando um *Estado de compromisso*, como coloca o autor. É interessante notar que, nesse âmbito, houve preocupação com a eficiência

tributária, porém mais em termos de sua administração e cobrança do que relativamente ao efeito dos impostos na economia para um posterior redesenho do sistema.

Oliveira (2010) nota, entretanto, que em 1934 quando da promulgação de nova Constituição brasileira, houve certa preocupação com o impacto econômico dos tributos, porém permanecendo em segundo plano. O protagonismo, tal qual em 1891, foi conferido à partilha entre os entes federativos, tema do qual surgiram inovações para o sistema tributário.

Assim, Oliveira (2010) e Varsano (1996) concordam que a grande modificação adotada pela Constituição de 1934 foi a repartição de competências tributárias e a partilha dos montantes arrecadados. Os municípios, segundo eles, surgem pela primeira vez como entes arrecadatários autônomos, sendo dotados de um imposto até hoje em sua posse, o imposto predial e territorial urbano (IPTU). Varsano (1996) dá um passo além e afirma que a nova Carta Magna continha mesmo elementos para levar o Brasil a uma etapa mais moderna de tributação, em que predominam impostos internos sobre consumo e renda. Oliveira (2010) não expressa tal ponto de vista, mas oferece subsídios para essa conclusão, compreendendo que os estados foram beneficiados financeiramente ao receberem competência para designar o IVM, agora denominado imposto sobre vendas e consignações (IVC), de base ampliada e incidência cumulativa sobre o processo produtivo (ou seja, era recolhido mesmo nas etapas de vendas intermediárias da produção, sem que houvesse adição de valor). Em termos de eficiência tributária, Oliveira (2010) aponta a limitação da alíquota do imposto de importação em 10% como a principal mudança, pois preocupava-se em garantir a competitividade internacional dos produtos brasileiros.

A relativa autonomia concedida aos municípios alinha-se, segundo Oliveira (2010), ao projeto político de Vargas de enfraquecer a influência política dos estados e suas oligarquias regionais sobre os municípios, permitindo o estabelecimento de novas alianças políticas com o poder central. Contudo, quando da outorga de nova Constituição em 1937, no âmbito do Estado Novo de Vargas, não se procurou uma recentralização dos impostos na União, modificando minimamente o arranjo fiscal estabelecido em 1934. Oliveira (2010) credita isso ao controle indireto de Vargas sobre os estados durante o Estado Novo.

Nesse sentido, até 1946 as únicas mudanças relevantes no sistema tributário foram: (i) a criação do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes (IUCL), de competência federal, mas partilhado com estados e municípios – e pioneiramente vinculado ao gasto específico na área de transportes –; e (ii) a reforma administrativa da cobrança do IR, ampliando-se as

delegacias regionais e exigindo-se fornecimento de cadastro nacional e comprovação do recolhimento do IR próprio e dos rendimentos pagos a terceiros. No período, a carga tributária bruta ascendeu a 13% do PIB, enquanto a presença de impostos diretos nela quase duplicou, indo de aprox. 18% para 30% da carga. Somente no bojo da União, o imposto de importação outrora responsável por metade da arrecadação foi reduzido a apenas 15% dela, ao passo em que os impostos sobre o consumo e a renda ascendiam a 40% e 33% do montante arrecadado, respectivamente.

Apesar do ponto de inflexão político constituído pelo fim do Estado Novo e a redemocratização do país em 1946, as competências tributárias não foram significativamente alteradas. Ocorreram, contudo, algumas modificações importantes, mas pontuais.

Os municípios foram novamente beneficiados com uma constitucionalização das transferências de receitas, em especial de 12% do imposto único sobre combustíveis e 10% do IR (Varsano, 1996), embora Arretche (2005) informe que este só passou a ocorrer em 1948, calculado sobre o montante arrecadado pelo IR no ano anterior e pago no ano seguinte, portanto defasado em muito pela inflação. Varsano (1996) vai além e demonstra que a intenção de auxiliar os municípios não funcionou, pois os estados também não repassavam as parcelas devidas aos municípios, e os repasses da União fomentaram criação de novos municípios, muitos dependentes quase que integralmente das transferências federais.

Arretche (2005) entende que em 1946 passou a operar, então, um arranjo federativo singular no país, em que a União constituiria uma arrecadadora substituta aos estados e municípios, bem como os estados o fariam também para seus municípios. Oliveira (2010) expande tal entendimento, e defende que dali em diante o cerne das questões tributárias na federação deslocar-se-ia das competências para a partilha de receitas entre os entes e suas alíquotas.

Até 1967, Oliveira (2010) descreve as mudanças tributárias como tendo sido apenas pontuais, embora o Estado desenvolvimentista fomentasse a industrialização e aumentasse significativamente sua participação na economia. A ausência de uma reforma tributária, então, teria defasado a carga tributária das reais necessidades do Estado, apesar de ascendente de 13,8% em 1946 para 17,4% entre 1956 e 1960. Já em termos de composição tributária, Varsano (1996) aponta para a relevância tomada pelos impostos internos sobre consumo: 45% da arrecadação da União, mais de 90% da estadual e aprox. 45% da municipal, sendo, em conjunto, aproximadamente 65% de toda a receita tributária do país. Dentre esses, é válido destacar que a União detinha a maior parte dos impostos setoriais (chamados impostos

únicos) sobre combustíveis e lubrificantes, minerais, energia elétrica, transportes e serviços de comunicação. Ainda antes de 1967 parte deles era dividida com os estados, em especial os impostos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, o que permanecerá mesmo após a reforma de 1967.

Com a ocorrência do golpe militar de 1964, Oliveira (2010) entende o avanço de diversas reformas, dentre elas a tributária, pela ausência de oposição política. Assim, aponta ainda o respaldo do Estado militar no PAEG, Plano de Ação Econômica do Governo, para conduzir as reformas, compreendendo assim a necessidade de modernização financeira do Estado e reformulação do mecanismo de financiamento da economia. Varsano (1996) complementa tal visão com a ideia de que, à época, era notória a necessidade de reestruturação do sistema de arrecadação, não somente dos impostos em si.

Portanto, a reforma iniciada em 1965, segundo Oliveira (2010), tinha não somente o intuito de atualizar o sistema tributário brasileiro para o contexto econômico industrial, como também dotar o Estado de recursos para conduzir tal processo de crescimento, fazendo dos impostos e mesmo da repartição entre os entes meios de alavancar o desenvolvimento econômico nacional.

Assim, as mais importantes modificações abrangem objetivos de eficiência na arrecadação, racionalidade na metodologia de tributação e a preocupação com os reflexos da tributação sobre a economia. Contudo, Varsano (1996) aponta para a ausência explícita de objetivos de equidade em termos sociais, visto que a reforma priorizava a acumulação de capital favorecendo os detentores deste.

A competência para criar novos impostos foi centralizada na União, ao passo que impostos sem fato gerador bem definido foram eliminados (como os impostos do selo e sobre indústrias e profissões). Os novos tributos nasceram com base de incidência bem estabelecida, além de pela primeira vez organizados em torno de duas características-chave: (i) sobre qual setor da economia ele se abateria, sendo internos ou externos; e (ii) sobre que tipo de atividade econômica ele incidiria, sendo sobre o comércio exterior, a renda e o patrimônio, o consumo, e impostos especiais (Oliveira, 2010).

Varsano (1996) e Oliveira (2010) ressaltam um aspecto muito importante da reforma, qual seja o de eliminar completamente a cumulatividade tributária, em especial extinguindo o IVC e estabelecendo o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), sendo este um imposto

sobre o valor agregado, portanto não incidindo sobre as etapas intermediárias da produção, e sim sobre a agregação de valor daquele processo produtivo. Estabeleceu-se, ainda, um imposto sobre produtos industrializados (IPI), a ser 80% federal e 10% estadual e municipal, além de um imposto sobre as operações financeiras (IOF) de bases claras, plenamente federal.

O sistema de partilha de receitas, contudo, aprofundou-se, como é apresentado em Oliveira (2010). De todos os tributos estaduais, apenas as taxas e contribuições de melhoria eram plenamente reservados a esses entes. Os três impostos estaduais (IPVA, ICM e ITBI) seriam partilhados com os municípios, que por sua vez ganhariam autonomia sobre a arrecadação do IPTU e instituiriam pela primeira vez um imposto sobre serviços – o ISS. Fica notório um desenho arrecadatório, explicitado em Arretche (2005), de que os entes superiores arrecadavam também para os entes menores.

Com a reforma, surgem ainda as primeiras contribuições parafiscais, com o objetivo de implementar políticas sociais e “financiar a economia em longo prazo” (Oliveira, 2010), a exemplo da contribuição previdenciária e do FGTS e PIS/PASEP. Para Varsano (1996), o PIS vem em 1970 para reforçar o financiamento do governo federal, que a este tempo concedia incentivos fiscais generosos, e marca a criação do primeiro imposto cumulativo desde a conclusão da reforma, em 1966, com a criação do Código Tributário Nacional (CTN).

Ainda, some-se às inovações da legislação tributária a completa reestruturação do fisco brasileiro e dos aparatos de fiscalização dos contribuintes. Algumas inovações merecedoras de destaque são a correção monetária sobre débitos fiscais; a criação e obrigatoriedade da Declaração de Imposto de Renda, juntamente com o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); a centralização administrativa na Direção-Geral da Fazenda Nacional; e, sobretudo, a criação da Secretaria da Receita Federal, com uma estrutura de controle sistêmica através de órgãos regionais e locais integrados para maior proximidade dos contribuintes (Oliveira, 2010).

Portanto, aliando-se o milagre econômico brasileiro entre 1967 e 1973 e as novas bases fiscais adotadas a partir da grande reforma de 1967, a arrecadação tributária atingiu picos até então desconhecidos no Brasil (Oliveira, 2010): a carga tributária média como percentual do PIB mudou seu patamar para aprox. 25% no final dos anos 1960. Não só em termos agregados, mas em termos de sua composição, para Oliveira (2010), o perfil tributário começava a mudar, com uma evolução maior da tributação direta do que a indireta, resultado especialmente das reformas realizadas no Imposto de Renda.

Contudo, Oliveira (2010) afirma que nem todo o potencial arrecadatário desse imposto foi explorado, uma vez que era preciso utilizá-lo mais como instrumento de política desenvolvimentista do que como elemento de justiça fiscal. Varsano (1996) complementa: “Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, aos detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade”. Os autores concordam que foram concedidos grandes incentivos fiscais, e Oliveira (2010) chega mesmo a observar a existência de um “paraíso fiscal” para o capital.

Porém, com o fim do “milagre econômico brasileiro” em 1973, o recrudescimento da inflação no país, os choques do petróleo e a política de juros altos de Paul Volcker nos EUA, já ao final da década de 1970, ficava cada vez mais latente a necessidade de reformas tributárias (Oliveira, 2010). Apesar da “exaustão” do sistema tributário, Varsano (1996) coloca ainda que a carga tributária se manteve em aprox. 25 a 27% do PIB entre 1979 e 1983.

Um aspecto relevante do período, que marca o fim do regime militar iniciado em 1964, foi o aumento da participação dos Estados e Municípios na arrecadação tributária, uma vez que sua expressão havia sido contida durante a ditadura pelo Executivo federal. Assim, avançou-se num processo de descentralização de recursos, que culminou no aumento do percentual repassado ao Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios para 14% e 16%, respectivamente, em 1985 (Varsano, 1996). O autor aponta ainda que a arrecadação da União se reduziu no período, algo que não foi experimentado tão fortemente pelos outros entes federativos.

## II.2 – Da Constituição de 1988 até os debates do século XXI:

Seguiu-se, assim, ao fim da ditadura em 1985 e à promulgação de uma nova Constituição para o Brasil em outubro de 1988. Oliveira (2010) resume o intuito da nova Carta Constitucional, no que diz respeito ao sistema fiscal: “a reforma tributária de 1988 foi presidida pela lógica da descentralização”.

Ainda, os Estados e Municípios ganharam destaque na lógica da descentralização, sendo beneficiados pela estrutura tributária da nova Constituição. Para Oliveira (2010), o processo de descentralização era, na década de 1980, sinônimo de democracia, enquanto que Varsano (1996) entende que o fortalecimento dos aspectos federativos era reação ao fim da ditadura e sua concentração política no Executivo federal.

Com a promulgação da Constituição, as modificações mais importantes no desenho tributário foram: (i) a consolidação dos impostos únicos (sobre energia, combustíveis e outros) no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo designado para os Estados em sua quase integralidade (25% deveria ser repassado aos municípios), além de tais entes terem sido dotados de grande autonomia para o estabelecimento das alíquotas do ICMS; (ii) a ampliação dos Fundos estaduais e municipais (FPE e FPM) para 21,5% e 22,5%, respectivamente, em 1993; (iii) a ampliação da participação de estados e municípios no IR e no IPI, indo de 33% para 47% (no IR) e 57% (no IPI); e (iv) a criação do imposto sobre grandes fortunas, até hoje não regulamentado, e do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), segundo Oliveira (2010), de pouca expressão.

Inicialmente, Oliveira (2010) demonstra que a participação da União na partilha fiscal caiu de 60% para apenas 54% entre 1988 e 1993, enquanto a dos Estados aumentou 3 p.p., assim como a dos Municípios. A fim de reverter tal quadro, a União utilizou-se do recém-criado sistema de provisão da seguridade social, e do vácuo legal acerca de seu financiamento, para estabelecer impostos vinculados – como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL – e aumentar sua arrecadação, sem necessidade de partilha com outros entes. Tais impostos, segundo Varsano (1996), pioraram a qualidade da tributação, sendo ainda prejudiciais para a competitividade da economia (Oliveira, 2010).

Oliveira (2010) argumenta ainda que esse tipo de reforma – de pouca eficiência e centralizadora na União – pautou o padrão de ajuste fiscal posterior à 1994, tornando a arrecadação um instrumento desse ajuste. As contribuições sociais reforçaram todo um caráter de cumulatividade tributária e inequidade, pois são responsáveis por aumentar o “custo Brasil”, de forma a refletirem-se nos preços e prejudicar justamente as camadas mais baixas da população.

Assim, com o Plano Real, criou-se novo imposto cumulativo (o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF), foram aumentadas as alíquotas do IRPF e instituído o Fundo Social de Emergência (FSE), que desvinculava receitas tributárias dos seus fins legais (sejam transferências a outras entidades ou execução de políticas públicas), liberando-os para uso da União. Apesar do caráter inicialmente temporário, tal mecanismo permanece até hoje, porém desde 2000 sob o nome de Desvinculação de Receitas da União (DRU).

A estabilização da economia proporcionada pelo Plano Real, associada à criação de uma série de novos impostos levou a arrecadação a patamares nunca antes vistos, de 28,6% em 1994 e



acima de 24% nos anos seguintes (IBPT, 2015), conforme sumarizado na tabela 1 abaixo. Posteriormente, o que seria apenas um ajuste provisório, mas necessário para a execução do Plano Real, aprofundou-se com a prorrogação do FSE, o aumento do IRPF, IRPJ, Imposto de Importação, IOF e IPI, além da transformação do IPMF em contribuição, a CPMF. Tais medidas mantiveram a arrecadação, em termos absolutos, apesar da desaceleração econômica, até a assinatura do acordo com o FMI em 1998, também demonstrados na tabela 1 abaixo.

## **Arrecadação e Carga Tributária (1994-2002)**

<b>Ano</b>	<b>PIB (R\$ milhões)</b>	<b>Arrecadação (R\$ milhões)</b>	<b>% sobre PIB</b>	<b>Arrecad. Federal (% do PIB)</b>	<b>Arrecad. Estadual (% do PIB)</b>	<b>Arrecad. Municipal (% do PIB)</b>
1994	477.920	136.733	28,61%	20,55%	7,18%	0,88%
1995	646.192	186.858	28,92%	19,30%	8,22%	1,40%
1996	857.857	212.580	24,78%	16,26%	7,34%	1,18%
1997	955.464	239.191	25,03%	16,60%	7,26%	1,18%
1998	1.005.986	268.117	26,65%	18,07%	7,16%	1,41%
1999	1.092.276	304.941	27,92%	19,29%	7,25%	1,38%
2000	1.202.377	354.196	29,46%	20,09%	8,00%	1,36%
2001	1.316.318	403.745	30,67%	21,17%	8,22%	1,28%
2002	1.491.183	482.486	32,36%	22,90%	8,20%	1,26%

Tabela 1 – Carga Tributária Bruta (CTB) entre 1994 e 2002. Fonte: IBPT, 2015. Elaboração própria.

Após tal acordo, assinado pela necessidade de obter um empréstimo de US\$ 41,5 bilhões, a União comprometeu-se em perseguir e implementar a austeridade fiscal no país, através do aumento de receitas e contenção do que identificava como principal fonte da perda de recursos, os governos estaduais e municipais. Oliveira (2010) relata, assim, a expansão de alíquotas e bases de incidência para a Cofins, a CPMF, a CSLL e a nova prorrogação do FSE. Ainda, para ter mais controle sobre os governos subnacionais, aprovaria a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000. O autor entende ser um aparato institucional em torno da necessidade de se disciplinar as finanças dos entes abaixo da União e submetê-los a um “controle hierárquico”.

Como efeito das medidas implementadas para cumprir o acordo, a carga tributária aumentou para 30% ainda em 2000, mantendo-se acima de 30% a partir daí, atingindo 35% em 2008. Oliveira (2010) critica tal estruturação por afirmar ter o Brasil abdicado de uma reforma fiscal plena e somente perseguir os superávits primários como forma de evita o crescimento da dívida pública em proporção do PIB, o que serviria como mecanismo de concentração de renda, além de ter reduzido seus investimentos, em especial na infraestrutura nacional. Para o autor, tal padrão institucional de manutenção da carga tributária e geração de superávits se

manteria até o final do governo Lula, bem como a composição da carga, predominantemente por contribuições sociais e econômicas, com características de cumulatividade, incidência indireta (embutidas nos preços) e, com isso, desigualdade.

Alguns autores apontam que a organização tributária do Brasil se mantém como uma grande limitação do país, além de constituir, ainda hoje, empecilho ao desenvolvimento nacional (Afonso, Soares e Casto, 2013). Nesse sentido, tais autores apontam que a estrutura da tributação brasileira tem reduzido a competitividade das empresas nacionais, especialmente as exportadoras, tanto porque o sistema de créditos do ICMS e PIS/Cofins não funciona na prática, quanto porque existem diversos outros tributos de caráter cumulativo, como o ISS e os regimes de PIS/Cofins aplicados a diversas empresas.

Esses autores entendem que a demora e complexidade na liberação de créditos tributários às empresas, especialmente no caso do ICMS, descaracteriza a neutralidade desse imposto, uma vez que a firma não conseguiria compensar o imposto pago com o ICMS embutido em seus preços. Já em relação à cumulatividade presente no sistema em geral, Varsano (2001, *apud* Afonso, Soares e Castro, 2013) indica que fomenta a verticalização das empresas pela necessidade interna de redução de custos, bem como prejudica bens de longa cadeia produtiva, em especial os bens de capital<sup>5</sup>.

Por fim, Afonso, Soares e Castro (2013) abordam ainda a problemática da chamada “guerra fiscal”, fruto do regime federativo brasileiro e da autonomia conferida aos estados, principalmente desde 1988, em relação ao ICMS. Os autores entendem que o ambiente entre os estados brasileiros é de competição, incentivando-os a se utilizar do mecanismo tributário para atingir ganhos próprios, ainda que às expensas dos outros estados, sobretudo na atração de investimentos produtivos, com o intuito de aumentar a produção no estado, gerando mais empregos e renda para o estado considerado, porém através da concentração desses, prejudicando entes vizinhos (Varsano, 2002, *apud* Afonso, Soares e Castro, 2013).

---

<sup>5</sup> Contudo, não foram encontradas pesquisas empíricas conclusivas acerca dos efeitos descritos pelos autores.

### **CAPÍTULO III: A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO**

Seguindo-se no intuito de compreender a incidência dos impostos na sociedade brasileira, e tendo conhecido os problemas do qual padece o arcabouço tributário nacional desde suas primeiras concepções, fica latente a premência de se estudar os efeitos da estrutura tributária sobre a população brasileira, notadamente acerca das questões de equidade e regressividade fiscal.

Tomando por base a premissa de que a alta desigualdade na distribuição de renda é danosa à sociedade brasileira, Hoffman et al. (2006) entendem que o sistema tributário é ferramenta relevante para tratá-la. Nesse mesmo sentido, Afonso, Soares e Castro, (2013) complementam ainda que a política fiscal, isto é, a arrecadação dos recursos tributários e o seu gasto pelo Estado, pode não só melhorar, mas também agravar o quadro de desigualdade no país.

Sendo assim, o presente capítulo apresentará diversas pesquisas realizadas a partir de 2006, em especial entre 2013 e 2015, interessadas em medir a progressividade da tributação no Brasil e observar, através dos dados de arrecadação, a distribuição da renda e a sua concentração em alguns grupos sociais. Os dados-base dos trabalhos são, fundamentalmente, a Pesquisa Nacional por Amostragem de Domicílios (PNAD) do IBGE, a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), também do IBGE, os dados tributários coletados pelo Tesouro Nacional, Receita Federal e demais Secretarias de Fazenda dos estados e municípios estudados, e, ainda, a recente publicação anual Grandes Números do IRPF, provida pela RFB. Pontualmente algumas pesquisas elaboram comparações internacionais e lançam mão de outras fontes de dados, as quais serão explicitadas no decorrer do texto.

Este capítulo tratará inicialmente da metodologia e alguns comentários acerca das pesquisas utilizadas, além das informações encontradas pelos seus autores, muitas vezes no formato de tabelas e gráficos. A discussão e comparação das seguintes pesquisas será realizada no item III.8 desse capítulo, de forma a possibilitar uma melhor compreensão do escopo de cada trabalho antes de partir para o diálogo entre eles. Portanto, as seções III.1 a III.7 do presente capítulo abordarão trabalhos diferentes, constituindo, ao todo, sete estudos resenhados.

III.1 – Pintos-Payeras, 2010:

Neste trabalho, Pintos-Payeras avalia a carga tributária direta e indireta sobre a população brasileira, chegando também à carga total, utilizando-se dos microdados da POF de 2002-2003, além da legislação tributária estadual e municipal. A estimação se dá não somente sobre a renda total das famílias, mas também sobre a renda familiar per capita e a despesa familiar, agrupando-se as famílias por faixas de renda selecionadas da própria POF.

Para a carga tributária direta foram levados em consideração os impostos sobre renda e patrimônio familiar determinados pelo IBGE para a estruturação da POF, dentre eles o IRPF, IPTU, IPVA, contribuições sindicais e de classe, Imposto Territorial Rural (ITR), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), ITBI, CPMF e taxas do Departamento de Trânsito (Detran).

Já para a carga tributária indireta foram utilizados apenas o ICMS, IPI, PIS/Pasep, a Cofins e o ISS, uma vez que existem diversos tipos de impostos indiretos, sendo muitos deles setoriais e ligados a atividades econômicas específicas. Os microdados foram aliados à legislação tributária de cada estado e, no caso do ISS, foram utilizadas as capitais estaduais como município representativo. A metodologia é inovadora no caso do ICMS, uma vez que utiliza o próprio Regulamento do ICMS (RICMS) de cada estado para calcular a carga tributária oriunda dele. Apesar disso, uma grande limitação do estudo é a impossibilidade de analisar, através da POF, as circulações de mercadoria entre as unidades federativas, de modo que se preferiu tomar como hipótese simplificadora que as quantidades consumidas foram produzidas no próprio estado.

A avaliação da progressividade fiscal foi feita a partir do índice de Lerman-Yitzhaki, definido como a diferença entre a razão de concentração do imposto (isto é, uma medida da desigualdade da distribuição desse imposto sobre um ordenamento da sociedade de acordo com a renda per capita) e o índice de Gini da renda per capita final, após incidência de impostos e benefícios, verificado na equação (1) abaixo, onde  $\pi_{LY}$  é o índice de Lerman-Yitzhaki,  $C_z$  é a razão de concentração do imposto e  $G_z$  é o índice de Gini da renda final. Conforme verificado em Hoffman (2005), tal índice permite avaliar a progressividade fiscal pois é uma diferença entre a razão de concentração do imposto em estudo de acordo com um ordenamento da renda, e uma razão de concentração da própria renda, que é o Gini. Segundo Pintos-Payeras (2010), tal índice é mais apropriado do que aqueles que utilizam a renda inicial para a razão de concentração do imposto e para o Gini pois eles não considerariam que a

presença de impostos ou benefícios pode causar uma mudança nessa renda inicial e, assim, um reordenamento da sociedade com base nela.

$$\pi_{LY} = C_Z - G_Z \quad (1)$$

Para o caso dos impostos diretos, o estudo é uma estimação da carga tributária efetiva, enquanto que para os impostos indiretos é uma estimação da carga potencial. Isto se deve ao fato de que há impostos indiretos cuja alíquota legal incide sobre o valor do produto livre de impostos (como o IPI, por exemplo), mas há também aqueles que incidem sobre o valor da nota fiscal do produto, causando uma diferença entre a alíquota jurídica e a taxa efetiva do imposto (onde esta será maior), caso do ICMS, ISS, PIS e Cofins<sup>6</sup>.

Assim, o autor concluiu que a razão de concentração dos impostos selecionados para a carga tributária direta (IPVA, IR, Previdência pública e IPTU) em relação à renda per capita é maior do que o Gini dessa mesma renda per capita. Com isso, concluiu que a carga tributária direta é progressiva, conforme dados da tabela 2 abaixo. Dos impostos destacados por ele no estudo, o IR foi o que mais contribuiu para a progressividade, crescendo ao longo de todas as faixas de renda e atingindo um índice de Lerman-Yitzhaki positivo em 0,307. Já o IPTU foi o imposto que mais contribuiu de forma regressiva, apurando o mesmo índice em -0,081. O Gini da renda per capita caiu de 0,5896 para 0,5826 após as deduções dos impostos diretos.

Contudo, o autor ressalva que o IR pode estar subestimado, uma vez que o total arrecadado segundo a POF foi de R\$ 18 bilhões, enquanto a apuração da RFB (Receita Federal, 2007c *apud* Pintos-Payeras, 2010) foi de R\$ 23 bilhões. Apesar disso, o autor obteve uma carga tributária média do IR de 1,74% com base na POF, pouco diferente da apurada pela RFB e pelas Contas Nacionais do IBGE, de 1,77%.

---

<sup>6</sup> Pintos-Payeras (2010) dá o exemplo da venda de um eletrodoméstico ao consumidor final por R\$ 1.000,00, em que incidiriam IPI (10%), PIS e Cofins (9,25%) e ICMS (18%). O IPI incidiria sobre o valor do produto líquido de impostos, calculado pelo autor como R\$ 661,36, sendo devido um IPI de R\$ 66,14. Já os outros impostos (PIS, Cofins e ICMS) incidiriam sobre o valor da nota fiscal do produto quando ele é vendido ao consumidor, ou seja, sobre R\$ 1.000,00. Assim, seriam devidos R\$ 92,50 a título de PIS/Cofins e R\$ 180,00 a título de ICMS. Considerando-se que o valor do eletrodoméstico líquido de impostos é R\$ 661,36, a alíquota efetiva do PIS/Cofins é 13,99% ( $92,5 \div 661,36$ ), e a do ICMS é 27,22% ( $180 \div 661,36$ ), ao passo em que suas alíquotas jurídicas são, respectivamente, 9,25% e 18%.

**Carga tributária direta sobre a renda familiar *per capita* e impostos diretos *per capita*, com base nas informações da POF de 2002-2003**

Classes de renda familiar <i>per capita</i> (R\$) <sup>1</sup>	Renda familiar <i>per capita</i>	Carga direta <i>per capita</i> (%)	IPTU (%)	Previdência pública (%)	IPVA (%)	IR (%)
Até 120	73,44	2,25	0,57	1,07	0,09	0,00
Maior que 120 até 240	175,55	3,45	0,81	1,89	0,15	0,02
Maior que 240 até 360	294,06	4,56	1,10	2,34	0,22	0,03
Maior que 360 até 480	413,66	5,53	1,32	2,78	0,34	0,10
Maior que 480 até 600	535,41	5,76	1,26	2,87	0,38	0,21
Maior que 600 até 720	655,46	6,34	1,12	3,20	0,42	0,43
Maior que 720 até 960	829,46	6,76	1,22	3,07	0,47	0,63
Maior que 960 até 1.200	1.072,60	6,85	1,24	2,72	0,55	1,43
Maior que 1.200 até 1.440	1.297,31	7,14	1,12	2,83	0,55	1,88
Maior que 1.440 até 1.920	1.660,97	8,34	1,24	3,11	0,54	2,47
Maior que 1.920 até 2.640	2.239,50	8,84	1,32	2,76	0,55	3,21
Maior que 2.640 até 3.840	3.131,84	9,25	1,00	2,71	0,45	3,95
Maior que 3.840	6.639,79	9,27	1,04	2,11	0,34	4,52
Brasil	503,72	6,83	1,12	2,58	0,39	1,74
Índice de Lerman-Yitzhaki		0,0697	-0,081	0,006	0,128	0,307
Índice de Gini <sup>2</sup>	0,5896	0,5826	0,5898	0,5891	0,5891	0,5839

Fonte: Elaboração baseada nos microdados da POF de 2002-2003.

Notas: <sup>1</sup> R\$ de 15 de janeiro de 2003.

<sup>2</sup> Para a renda familiar *per capita* o índice de Gini foi calculado seguindo sua ordenação, para cada imposto selecionado o índice de Gini foi calculado com base na ordenação da renda familiar *per capita* após a dedução do imposto indicado na coluna.

Tabela 2. Fonte: Pintos-Payeras, 2010, pg. 164.

Já a carga tributária indireta apurada sobre a renda foi regressiva, com índice de Lerman-Yitzhaki de -0,157, conforme tabela 3 abaixo. O maior índice de regressividade foi o do ICMS, seguido do PIS e Cofins. Os índices positivos do ISS e IPI, respectivamente 0,034 e 0,013, permitem verificar que há impostos simultaneamente indiretos e progressivos. Mesmo considerando-se a despesa familiar, a carga tributária indireta ainda é regressiva, embora em menor grau. Por fim, a regressividade dos impostos indiretos é superior ao índice progressivo dos impostos diretos, resultando-se em uma carga tributária global regressiva de índice -0,1.

**Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por imposto selecionado e sobre a despesa monetária familiar, segundo as classes selecionadas**  
(Em %)

Classe de renda familiar <i>per capita</i> (R\$) <sup>1</sup>	Carga indireta sobre a renda	ICMS	ISS	PIS e Cofins	IPi	Carga indireta sobre a despesa
Até 120	20,73	10,94	0,36	7,05	2,39	19,24
Maior que 120 até 240	16,91	8,74	0,38	5,66	2,14	18,51
Maior que 240 até 360	14,99	7,67	0,40	4,98	1,93	17,72
Maior que 360 até 480	13,97	7,11	0,44	4,59	1,83	16,80
Maior que 480 até 600	13,56	6,77	0,47	4,43	1,89	16,08
Maior que 600 até 720	13,46	6,57	0,47	4,27	2,15	16,34
Maior que 720 até 960	13,36	6,35	0,51	4,16	2,34	16,00
Maior que 960 até 1.200	13,52	6,00	0,58	4,05	2,89	16,39
Maior que 1.200 até 1.440	12,61	5,63	0,49	3,70	2,78	16,48
Maior que 1.440 até 1.920	13,07	5,29	0,57	3,58	3,63	15,78
Maior que 1.920 até 2.640	11,70	4,98	0,57	3,34	2,81	14,43
Maior que 2.640 até 3.840	11,00	4,35	0,50	2,97	3,18	15,04
Maior que 3.840	8,02	3,11	0,36	2,17	2,38	12,19
Brasil	12,96	6,03	0,46	3,98	2,48	16,01
Índice de Lerman-Yitzhaki	-0,157	-0,157	0,034	-0,137	0,013	-0,075
Índice de Gini <sup>2,3</sup>	0,606	0,599	0,590	0,595	0,589	0,625 <sup>3</sup>

Fonte: Elaboração baseada nos microdados da POF de 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária.

Notas: <sup>1</sup> R\$ de 15 de janeiro de 2003.

<sup>2</sup> Para cada imposto selecionado o Índice de Gini foi calculado com base na ordenação da renda familiar *per capita* após a dedução do imposto indicado na coluna.

<sup>3</sup> O Índice de Gini com base na ordenação da despesa familiar *per capita* antes da tributação indireta é 0,614.

Tabela 3. Fonte: Pintos-Payeras, 2010, pg. 173.

### III.2 – Orair et al., 2013:

Os autores procuram estimar a carga tributária brasileira para o decênio 2002-2012, em frequência mensal, utilizando como referência o procedimento do IBGE e apurando as cargas municipal, estadual e federal separadamente, para então unificá-las.

Em síntese, o estudo congrega informações de fontes diversas – desde as consolidações de dados municipais e estaduais do Tesouro até as Secretarias de Fazenda, Sistema S, FGTS e RFB – para então agrupá-las através da classificação do IBGE no Sistema de Contas Nacionais (SCN). Segundo os autores, a grande vantagem dessa classificação é o fato de estar ancorada nas bases de incidência do tributo, e não à sua vinculação, permitindo a uma visualização mais direta da oneração tributária sobre a esfera econômica, seja da produção, renda, propriedade ou capital, dentre outras. A tabela 4 abaixo resume seus principais achados:

# Carga Tributária Brasileira

(valores nominais, em R\$ bilhões)

Classes de Tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Impostos ligados à produção e à importação</b>	<b>223,0</b>	<b>250,1</b>	<b>301,4</b>	<b>335,9</b>	<b>366,7</b>	<b>411,8</b>	<b>496,5</b>	<b>495,6</b>	<b>597,8</b>	<b>681,7</b>	<b>732,1</b>
Impostos sobre Produtos	206,3	229,8	276,9	308,5	335,0	376,5	455,4	450,6	546,6	622,5	665,0
Impostos sobre o Valor Adicionado	131,7	146,5	171,6	193,0	214,7	238,8	283,1	282,9	338,3	377,7	410,7
Esfera Federal	18,5	17,9	21,1	24,1	26,9	31,3	36,9	27,9	37,5	41,9	42,2
Esfera Estadual	104,2	118,4	138,0	154,1	170,0	186,7	221,2	227,6	268,0	297,3	323,6
Esfera Municipal	9,0	10,2	12,5	14,8	17,8	20,8	25,0	27,4	32,8	38,5	44,9
Imposto sobre Importação <sup>1</sup>	7,9	8,1	9,1	8,9	9,8	12,2	17,1	15,8	21,1	26,7	31,0
Outros Impostos sobre Produtos	66,7	75,2	96,2	106,6	110,5	125,5	155,2	151,9	187,2	218,1	223,3
Esfera Federal	66,4	74,8	95,7	106,0	109,9	124,8	154,5	151,1	186,3	217,1	222,1
Esfera Estadual	0,3	0,4	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,8	0,9	1,0	1,2
Outros Impostos ligados à Produção	16,7	20,3	24,5	27,4	31,7	35,3	41,1	45,0	51,2	59,2	67,1
Impostos sobre a Folha de Pagamento <sup>1</sup>	7,5	8,5	10,4	11,0	13,4	14,9	17,9	19,4	22,4	26,5	30,2
Outros	9,2	11,8	14,1	16,4	18,3	20,4	23,2	25,6	28,8	32,7	36,9
Esfera Federal	1,6	1,8	2,2	3,0	3,2	3,5	4,3	4,3	5,1	5,9	5,4
Esfera Estadual	4,5	6,0	6,9	8,0	9,2	10,4	12,0	13,7	15,1	17,3	20,9
Esfera Municipal	3,1	4,0	5,0	5,4	5,9	6,5	6,9	7,6	8,6	9,5	10,6
<b>Impostos sobre a Renda e a Propriedade</b>	<b>131,0</b>	<b>147,1</b>	<b>165,2</b>	<b>199,6</b>	<b>218,9</b>	<b>257,2</b>	<b>268,3</b>	<b>271,8</b>	<b>298,8</b>	<b>361,5</b>	<b>367,4</b>
Impostos sobre a Renda	83,5	91,6	100,4	124,1	135,8	159,7	194,1	192,7	213,7	258,9	263,2
Esfera Federal	75,9	82,6	90,5	112,9	122,6	144,4	175,8	174,9	191,6	233,9	234,2
Esfera Estadual	5,8	6,8	7,4	8,3	9,9	11,3	13,3	12,9	16,5	18,2	21,0
Esfera Municipal	1,8	2,2	2,5	2,9	3,3	4,0	5,0	4,9	5,6	6,8	8,0
Outros	47,5	55,5	64,8	75,5	83,1	97,5	74,2	79,1	85,1	102,6	104,2
Esfera Federal	32,9	38,9	46,0	54,3	58,9	70,0	43,3	43,7	46,1	58,7	55,4
Esfera Estadual	7,1	7,9	9,1	10,7	12,6	14,9	17,4	20,5	21,8	24,6	27,6
Esfera Municipal	7,5	8,7	9,7	10,5	11,6	12,6	13,5	14,9	17,2	19,3	21,2
<b>Contribuições aos Institutos Oficiais de Previdência, FGTS e PIS/Pasep<sup>1</sup></b>	<b>106,0</b>	<b>122,8</b>	<b>142,3</b>	<b>163,1</b>	<b>183,7</b>	<b>207,3</b>	<b>240,0</b>	<b>267,0</b>	<b>315,5</b>	<b>361,1</b>	<b>403,1</b>
<b>Contribuições Previdenciárias do Funcionalismo Público</b>	<b>14,5</b>	<b>16,1</b>	<b>22,3</b>	<b>26,8</b>	<b>29,4</b>	<b>33,2</b>	<b>34,8</b>	<b>37,2</b>	<b>42,0</b>	<b>45,9</b>	<b>49,8</b>
Esfera Federal	5,4	5,5	8,4	12,0	13,8	15,9	18,2	21,0	23,6	25,6	26,0
Esfera Estadual	7,3	8,3	11,0	12,1	12,6	13,5	12,7	11,9	13,3	14,3	16,2
Esfera Municipal	1,8	2,3	2,9	2,7	3,0	3,8	3,9	4,3	5,1	6,0	7,6
<b>Impostos sobre o Capital</b>	<b>2,3</b>	<b>2,7</b>	<b>2,8</b>	<b>3,3</b>	<b>3,8</b>	<b>4,8</b>	<b>5,9</b>	<b>6,4</b>	<b>8,7</b>	<b>10,5</b>	<b>12,2</b>
Esfera Federal	–	0,02	0,03	0,05	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05	0,07
Esfera Estadual	0,6	0,9	0,8	0,9	1,1	1,3	1,6	1,8	2,7	3,0	3,7
Esfera Municipal	1,7	1,8	2,0	2,3	2,7	3,5	4,3	4,5	5,9	7,4	8,4
<b>Outros Impostos<sup>1</sup></b>	<b>0,5</b>	<b>0,1</b>	<b>0,1</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>1,6</b>	<b>(1,0)</b>	<b>(1,3)</b>	<b>0,2</b>	<b>0,3</b>	<b>(0,5)</b>
<b>Totais</b>	<b>477,3</b>	<b>538,9</b>	<b>634,1</b>	<b>729,0</b>	<b>802,8</b>	<b>915,9</b>	<b>1.044,5</b>	<b>1.076,7</b>	<b>1.263,0</b>	<b>1.461,0</b>	<b>1.564,1</b>
Esfera Federal	322,6	361,0	425,8	495,7	542,5	625,9	707,0	723,9	849,5	997,8	1.049,2
Esfera Estadual	129,8	148,7	173,7	194,7	216,0	238,8	278,9	289,2	338,3	375,7	414,2
Esfera Municipal	24,9	29,2	34,6	38,6	44,3	51,2	58,6	63,6	75,2	87,5	100,7
<b>Carga Tributária (% do PIB)</b>	<b>32,3%</b>	<b>31,6%</b>	<b>32,6%</b>	<b>34,0%</b>	<b>33,9%</b>	<b>34,4%</b>	<b>34,4%</b>	<b>33,2%</b>	<b>33,5%</b>	<b>35,3%</b>	<b>35,5%</b>
Esfera Federal	21,8%	21,2%	21,9%	23,1%	22,9%	23,5%	23,3%	22,3%	22,5%	24,1%	23,8%
Esfera Estadual	8,8%	8,7%	8,9%	9,1%	9,1%	9,0%	9,2%	8,9%	9,0%	9,1%	9,4%
Esfera Municipal	1,7%	1,7%	1,8%	1,8%	1,9%	1,9%	1,9%	2,0%	2,0%	2,1%	2,3%

Fonte: Orair et al., Texto para discussão n. 1875 – IPEA, Rio de Janeiro, out/2013. Elaboração própria

<sup>1</sup> Somente constam como impostos da esfera federal.

Tabela 4. Fonte: Orair et al, 2013. Elaboração própria.

Para os autores do estudo, fica evidente a escalada da carga tributária nacional, tanto nominal quanto em termos do PIB, entre 2002 e 2012, menos no ano de 2009 (exceção creditada à crise financeira internacional). Da tabela 4 fica visível, ainda, o peso dos impostos sobre a



produção e importação na carga tributária brasileira, acima de 45% desta em todo o período analisado, bem como sua preponderância em relação aos impostos sobre a renda e propriedade, e mesmo sobre o capital.

Além disso, também é verificável que a esfera federal concentra grande parte da carga tributária, apesar do caráter descentralizador da Constituição Federal de 1988, porém, conforme mostrado no capítulo dois, sendo resultado dos contínuos esforços da União para reconcentrar impostos e, sobretudo, contribuições sociais, mesmo através do mecanismo da DRU, herdado do Plano Real, além das consecutivas onerações implementadas após a CF/1988, já vistas anteriormente.

Por fim, os autores identificam o período anterior a 2004 como predominantemente oneroso, em que uma linha mais ortodoxa defenderia ser fruto do custeio do Estado e incapacidade da política fiscal de conter despesas, enquanto uma linha heterodoxa, como a encontrada em Santos e Gentil (2009), atribui tal onerosidade à subordinação da política fiscal às outras políticas macroeconômicas, as quais teriam sido mal conduzidas, levando, assim, à necessidade de se manter juros altos para remunerar a dívida pública e, com isso, aumentar a tributação para arcar com esse gasto sem extrapolar o pilar de equilíbrio orçamentário. Orair et al. (2013) ressaltam, contudo, que pode ter havido uma inflexão nas causas do aumento da carga tributária após 2004, pois as desonerações ficaram em voga, sobretudo entre 2007 e 2011, contribuindo como um instrumento de política fiscal ativa. Nesse sentido, entendem que a carga tributária, após 2004, está mais diretamente associada ao PIB do que no período anterior. As demais contribuições dos autores serão retomadas em maiores detalhes na seção III.8.

Contudo, é importante destacar que Orair et al. (2013) não discorrem sobre os impactos das variações da carga tributária sobre a distribuição de renda, mantendo a discussão apenas em um nível técnico sobre os fatores que concorreram para o aumento ou queda da CTB e as composições dessa em classes de tributos e de acordo com as três esferas federativas.

### III.3 – Paes, 2013:

O autor Nelson Paes realiza, nesse artigo de 2013, uma análise comparativa entre a carga tributária brasileira e a de outros países da América Latina, não somente pela ótica do incremento ou queda nessa carga, mas também pelas variações na sua composição, tanto em cada país estudado quanto relativamente entre eles.

Sua principal fonte de dados é a publicação da OCDE de 2011, “*Revenue statistics for Latin America 1990-2009*”, a primeira a apresentar dados para a América Latina acerca da tributação e evolução fiscal. Outros dados locais foram obtidos no Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT).

O trabalho foca essencialmente na análise de relações entre os diferentes níveis e composições da carga tributária nos países da região e na descoberta de possíveis padrões entre alíquotas e a arrecadação oriunda delas.

Assim, o estudo se estrutura de forma a constatar se existe algum tipo de tendência, entre os países latinos, em taxar mais certos segmentos econômicos do que outros – renda, propriedade, seguridade social e/ou consumo – e se haveria alguma correlação entre as diferentes alíquotas aplicadas sobre o IRPJ, IRPF e impostos do tipo de valor adicionado (IVAs) nos países latinos e o retorno obtido pelos governos com a arrecadação, tecendo comentários pontuais sobre os diferentes modelos fiscais adotados pelos países latinos.

Os principais achados, em cada objetivo pretendido, são sumarizados nas tabelas 5 e 6 abaixo:

## Evolução da Arrecadação (Carga Tributária como % do PIB Local)

Países	1990	1995	2000	2005	2009
Argentina	16,1%	20,3%	21,5%	26,9%	31,4%
<b>Brasil</b>	<b>28,1%</b>	<b>26,8%</b>	<b>30,0%</b>	<b>32,9%</b>	<b>32,6%</b>
Chile	17,5%	19,0%	19,4%	21,6%	18,4%
Colômbia	9,0%	13,2%	14,1%	17,3%	17,4%
Costa Rica	16,1%	16,3%	18,2%	19,8%	20,9%
Rep. Dominicana	8,3%	10,6%	12,4%	14,7%	13,1%
El Salvador	10,5%	13,0%	12,2%	14,1%	14,4%
Guatemala	9,0%	10,4%	12,4%	13,1%	12,2%
México	15,8%	15,2%	16,9%	18,1%	17,4%
Peru	11,8%	15,4%	13,9%	15,8%	15,9%
Uruguai	17,8%	19,7%	20,0%	22,0%	22,5%
Venezuela	18,7%	13,3%	13,6%	15,9%	14,4%
Média AL	14,9%	16,1%	17,1%	19,3%	19,2%
Média OCDE	33,1%	34,6%	35,3%	35,0%	33,8%

Tabela 5. Fonte: Paes, 2013, Acta Scientiarum, v. 35, n. 1, pg. 87. Elaboração própria.

É visível na tabela 5 acima que a arrecadação tributária brasileira está muito acima da média da América Latina, ficando próxima da média dos países da OCDE, ainda que a média latino-

americana tenha aumentado nos últimos anos, à exceção da Venezuela. Segundo Paes (2013), o diferencial entre a OCDE e os países latinos pode se explicar pela maior renda média do primeiro grupo de países, endossando a afirmação de Baunsgaard & Keen (2010, *apud* Paes, 2013) de que a carga tributária de uma sociedade possui relação positiva com sua renda, e à medida que o país se desenvolve a carga aumenta por expandir suas bases de incidência. Os testes de relação entre a renda da sociedade e a receita tributária realizadas pelo autor corroboram a relação positiva entre as duas grandezas.

Em seguida, sua análise da composição da arrecadação tributária em países selecionados da América Latina (Argentina, Brasil e México), visível na tabela 6 abaixo, demonstra que apesar da proximidade da carga sobre o PIB no Brasil ser semelhante à da OCDE, a sua composição ainda está centrada essencialmente no consumo e distante de um protagonismo da tributação sobre a renda. Apesar disso, a evolução temporal mostra que tal padrão tem sido revertido, e a tributação indireta (sobre o consumo) trocada por bases diretas, em especial a renda e a seguridade social.

## Composição da Arrecadação

(Participação % na Carga Tributária Local)

Base de Incidência	País/Região	1990	2000	2009
RENDA	Argentina	4%	19%	16%
	<b>Brasil</b>	<b>18%</b>	<b>19%</b>	<b>23%</b>
	México	27%	27%	29%
	América Latina	23%	22%	26%
	OCDE	38%	36%	34%
SEG. SOCIAL	Argentina	25%	16%	21%
	<b>Brasil</b>	<b>24%</b>	<b>26%</b>	<b>29%</b>
	México	13%	17%	17%
	América Latina	17%	18%	17%
	OCDE	23%	25%	27%
PROPRIED.	Argentina	13%	7%	9%
	<b>Brasil</b>	<b>2%</b>	<b>3%</b>	<b>3%</b>
	México	1%	1%	2%
	América Latina	4%	4%	4%
	OCDE	5%	5%	5%
CONSUMO	Argentina	55%	55%	51%
	<b>Brasil</b>	<b>52%</b>	<b>51%</b>	<b>44%</b>
	México	55%	51%	49%
	América Latina	50%	54%	50%
	OCDE	30%	30%	30%
OUTROS	Argentina	3%	4%	2%
	<b>Brasil</b>	<b>4%</b>	<b>1%</b>	<b>1%</b>
	México	3%	4%	4%
	América Latina	5%	3%	2%
	OCDE	4%	3%	4%

Tabela 6. Fonte: Paes, 2013, *Acta Scientiarum*, v. 35, n. 1, pg. 90. Elaboração própria.

### III.4 – Castro, 2014:

A dissertação de mestrado de Castro foi pioneira no Brasil em analisar a progressividade tributária a partir das Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, DIRPF, sem a utilização de microdados oriundos de pesquisas domiciliares.

Assim, Castro depurou os dados da RFB sobre o IRPF, complementando alguns dados com a PNAD e o Censo de 2010, em especial no caso das faixas de renda não obrigadas a entregar a declaração de ajuste anual (DIRPF), portanto isentas. Criou, ainda, uma variável de renda bruta, determinada pelo somatório de todos os rendimentos (tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e isentos) de cada declarante como o objetivo de organizar as faixas de renda pelo mesmo ordenamento da PNAD, permitindo a comparação direta entre as pesquisas.

Outro ponto positivo da pesquisa de Castro foi a possibilidade de auferir os rendimentos declarados oriundos do capital, em sua grande maioria isentos ou tributados na fonte, e separá-los dos rendimentos do trabalho. Há de se ressaltar, no entanto, que somente constam os rendimentos declarados, sendo impossível levantar informações sobre evasão ou elisão fiscal. É possível, porém, identificar melhor a renda do capital e sua distribuição pelos estratos de renda, pelo menos da parcela reportada às autoridades fiscais.

De posse dos dados já organizados pelas faixas de renda, Castro prosseguiu à análise da progressividade, utilizando-se dos conceitos de progressividade local ou estrutural, e global ou efetiva, conforme Musgrave e Thin (1948). O indicador local diz respeito especificamente à progressividade com base no imposto estudado (no caso, o IRPF), enquanto os indicadores globais medem a variação que tal imposto causa na desigualdade de renda com base em alguma medida, sendo que a utilizada por Castro (2014) foi o Gini da renda.

Em suma, para a análise da progressividade local foi utilizada a equação (2) abaixo, onde  $x$  é a renda e  $t(x)$  é alíquota de imposto sobre ela. Haverá progressividade estrita do imposto se a derivada da alíquota de imposto média em relação à renda for positiva. Sendo assim, define-se:

$m(x)$  é a alíquota marginal, então  $m(x) = t'(x)$ , ou seja, a primeira derivada de  $t(x)$

$a(x)$  é a alíquota média ou efetiva, isto é,  $a(x) = \frac{t(x)}{x}$

$$\text{Logo, } \frac{d}{dx} \left[ \frac{t(x)}{x} \right] = \frac{xt'(x) - t(x)}{x^2} = \frac{m(x) - a(x)}{x} \quad (2)$$

Portanto, Castro chega aos seguintes dados (tabela 7) de IRPF e alíquotas médias ou efetivas, similares ao  $a(x)$  na equação (2) acima, já distribuídos de acordo com as faixas de renda da PNAD 2012.

## Alíquotas Efetivas do Trabalho e Total para o IRPF 2012

R\$ milhões						
Faixa Rend. Anual	RT	IRPF Trab.	Aliq. Ef. Trab. (%)	RT+RTE	IRPF total	Aliq. Ef. IRPF (%)
Até 3.732	185	0	0,0	214	4	1,8
Mais de 3.732 a 7.464	3.147	0	0,0	3.204	8	0,2
Mais de 7.464 a 14.928	10.120	0	0,0	10.500	20	0,2
Mais de 14.928 a 22.392	37.343	1	0,0	38.484	32	0,1
Mais de 22.392 a 37.320	194.758	827	0,4	204.773	966	0,5
Mais de 37.320 a 74.640	301.318	9.961	3,3	322.710	10.746	3,3
Mais de 74.640 a 149.280	260.847	26.692	10,2	283.249	28.307	10,0
Mais de 149.280	382.750	68.780	18,0	506.975	86.327	17,0
<b>TOTAL</b>	<b>1.190.467</b>	<b>106.261</b>	<b>8,9</b>	<b>1.370.109</b>	<b>126.410</b>	<b>9,2</b>

Obs: RT = Rendimento Tributável; RTE = Rendimento com Tributação Exclusiva na Fonte.  
IRPF total = IRPF trabalho mais IRPF capital.

Tabela 7. Fonte: Castro, 2014.

Assim, as alíquotas efetivas do trabalho se distanciam em grande medida das alíquotas marginais, mesmo no caso das duas últimas faixas de renda, onde estão a quase totalidade dos contribuintes de alíquota marginal 27,5%, a mais alta do país, demonstrando progressividade no caso do IRPF. Castro nota, ainda, a presença do IRPF capital nas primeiras três faixas de renda, de maioria isenta da tributação sobre o trabalho, sendo sobre aplicações financeiras e ganhos de capital. O valor alto da primeira faixa em relação às cinco primeiras foi identificado pelo autor, porém em caráter especulativo, como os profissionais liberais que entregam a declaração sem rendimento do trabalho e com rendimentos de capital.

Para a análise da progressividade global, Castro (2014) utiliza os índices de Kakwani e de Suits, apoiados na Curva de Lorenz e no coeficiente de Gini. O índice de Kakwani analisa a diferença entre o índice de concentração do imposto e o coeficiente de Gini associado à curva de Lorenz da renda bruta de uma população. Assim, se o índice de concentração do imposto

for maior do que o Gini da renda bruta, tal imposto possui um impacto progressivo sobre aquela sociedade.

Já o índice de Suits demonstra a distribuição acumulada do imposto em relação às faixas acumuladas da renda bruta. É calculado como a área entre uma curva de concentração do imposto relativa às frações acumuladas da renda e uma reta de 45°, considerada reta de tributação plenamente proporcional, em que cada percentil acumulado da renda contribui com o mesmo percentil acumulado de imposto.

Para sua análise, Castro (2014) calculou o Gini da renda bruta da população com base nas PNAD de cada ano e os índices de concentração do IRPF com base nos dados das DIRPF, tendo encontrado os resultados abaixo (tabela 8) para os anos de 2006 a 2012:

## Índices de Progressividade

Ano	C <sub>IRPF</sub>	G <sub>RENDA</sub>	K <sub>IRPF</sub>	S <sub>IRPF</sub>
2006	0,976	0,534	0,442	0,788
2007	0,972	0,521	0,451	0,782
2008	0,977	0,518	0,458	0,799
2009	0,979	0,51	0,469	0,814
2010	0,98	0,513	0,467	0,802
2011	0,978	0,494	0,484	0,817
2012	0,978	0,491	0,487	0,804

C <sub>IRPF</sub>	Índice de concentração do IRPF
G <sub>RENDA</sub>	Índice de Gini da Renda Bruta
K <sub>IRPF</sub>	Índice de Kakwani
S <sub>IRPF</sub>	Índice de Suits

Tabela 8. Fonte: Castro, 2014. Elaboração própria.

Castro conclui, portanto, que tanto o índice de Kakwani quanto o índice de Suits demonstraram ser o IRPF um imposto progressivo durante todos os anos de análise do estudo. O índice de concentração do IRPF demonstra que tal imposto é concentrado em sua quase totalidade nas mais altas faixas de renda, devido aos seus valores muito próximos de 1. Apesar do índice de Gini brasileiro ser alto para os padrões mundiais (Barros, 2010 *apud* Castro, 2014), o índice de Kakwani fica positivo devido à forte concentração do IRPF.

Já o índice de Suits mostra valores pouco menores do que o de Concentração, confirmando a concentração relativa do IRPF nas faixas superiores de renda. Além disso, verifica-se ainda na tabela 8 que a progressividade do IRPF teve ligeiro aumento no período estudado.

### III.5 – Hoffman et al, 2006:

Os pesquisadores desejavam partir do princípio de sacrifício equitativo, isto é, o de que cada pessoa contribua ao Estado com o máximo que puder sem que se sinta incomodado por isso, para analisar sua aplicação ao caso brasileiro, verificando se os impostos diretos e indiretos seriam, ainda, progressivos ou regressivos nesse sentido.

Ressalvam os autores, contudo, que a plena aplicabilidade desse princípio é inverossímil, uma vez que seria necessário conhecer, a priori, as funções de utilidade de cada contribuinte, para então verificar a igualdade do sacrifício ao se pagar diferentes parcelas de imposto.

Apesar disso, os autores apoiam-se em Young (1990, *apud* Hoffman et al., 2006), que entende ser exequível a análise do sistema tributário pelo referido princípio ao se considerar uma função de utilidade “representativa” da população, sem que isso signifique obrigatoriamente uma função de utilidade média da sociedade.

Assim, os autores utilizam-se dos cálculos de Samuelson (1947, *apud* Hoffman et al., 2006) para iniciar a elaboração de um modelo não-linear que verificará se os tributos diretos ou indiretos, no Brasil, são progressivos ou não, de acordo com a metodologia de sacrifício equitativo. Tais cálculos demonstram que impostos de sacrifício equitativo somente serão progressivos se elasticidade da dita utilidade marginal da renda for menor do que -1. Partem então de uma utilidade marginal da renda com elasticidade constante e igual a “-ε”, e verificam que para uma utilidade marginal decrescente – ou seja, imposto progressivo do ponto de vista do sacrifício equitativo – é preciso que “ε > 1”.

De posse disso, os pesquisadores desenvolvem o modelo de regressão não-linear abaixo (equação 3), através do método de mínimos quadrados ponderados, para estimar o parâmetro “ε” dentre os impostos diretos e indiretos no Brasil, explicitado na equação através do parâmetro “β”, uma vez que “ε = 1 – β” em seu modelo:

$$Y = \ln \left[ x - (\alpha + x^\beta)^{\frac{1}{\beta}} \right] + u \quad (3)$$

Para sua estimação, Hoffman et al. (2006) utilizaram-se dos dados da POF 1995-1996 e da POF 2002-2003, em especial a renda per capita em cada um dos treze estratos de renda da pesquisa e do total de tributo, direto e indireto, pago por cada estrato. Os dados-base utilizados em seus modelos estão demonstrados na tabela 9 abaixo:

## Dados Selecionados - POF 1995-1996

Estrato	Limite superior do estrato (R\$)	Nº de Pessoas (em mil)	Nº de Famílias (em mil)	Renda per capita (R\$)	Tributo per capita (R\$)		
					Direto	Indireto	Total
1	59,22	4.637	940	37,99	1,26	9,83	11,09
2	87,87	4.626	1.021	73,63	2,69	13,63	16,32
3	123,97	4.653	1.157	105,59	4,78	17,61	22,39
4	164,16	4.640	1.212	143,45	8,19	21,55	29,74
5	215,65	4.637	1.199	188,51	10,73	26,69	37,42
6	286,47	4.639	1.252	247,82	15,08	29,8	44,88
7	383,51	4.641	1.304	330,89	21,9	34,67	56,57
8	565,32	4.638	1.384	464,28	32,11	44,41	76,52
9	990,86	4.641	1.414	745,16	62,37	60,53	122,9
10	1.513,91	2.320	748	1.204,22	94,71	92,32	187,03
11	2.035,71	928	328	1.750,89	177,43	117,95	295,37
12	3.701,63	927	374	2.654,66	312,84	153,48	466,32
13	167.280	466	212	6.015,53	709,43	365,04	1.074,46
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>46.393</b>	<b>12.544</b>	<b>442,42</b>	<b>37,57</b>	<b>39,58</b>	<b>77,15</b>

Tabela 9. Fonte: POF 1995-1996 (IBGE, *apud* Hoffman et al., 2006). Elaboração própria.

A partir deles, chegam aos resultados discriminados na tabela 10 abaixo:

## Estimativa do Modelo Não-Linear de Tributação com Sacrifício Equitativo

Estatística	Estimativas (desvio-padrão)					
	Tributos Diretos		Tributos Indiretos		Tributos Totais	
	Treze Estratos	Onze Estratos*	Treze Estratos	Onze Estratos*	Treze Estratos	Nove Estratos**
Parâmetro $\alpha$	0,00352 (0,00018)	0,00353 (0,00025)	-0,3466 (0,0521)	-0,3224 (0,0406)	-0,0743 (0,0224)	-0,0730 (0,0133)
Parâmetro $\beta$	-0,2995 (0,0219)	-0,2998 (0,0295)	0,3622 (0,0183)	0,3553 (0,0149)	0,1523 (0,0252)	0,1537 (0,0152)
Soma Quadr. Resíduos	0,0725	0,0628	0,0540	0,0175	0,0928	0,0082
Soma Quadr. Total Corrigida	25,62	15,05	6,63	3,94	11,50	4,31
Soma Quadr. Total Não Corrigida	112,1	101,1	154,9	136,5	199,2	136,1

\* Sem considerar os estratos 1 e 13 da tabela 8.

\*\* Sem considerar os estratos 1, 11, 12 e 13 da tabela 8.

Tabela 10. Fonte: Hoffman et al., 2006. Elaboração Própria.



A partir dos dados acima, em particular no caso do parâmetro “ $\beta$ ”, os autores identificaram que apenas os tributos diretos são progressivos sob o ponto de vista do sacrifício equitativo (com parâmetro “ $\epsilon$ ” de aproximadamente 1,30 tanto para treze quanto para onze estratos), sendo os tributos indiretos regressivos (com parâmetro “ $\epsilon$ ” de aproximadamente 0,64 tanto para treze quanto para onze estratos), bem como o total de tributos (com parâmetro “ $\epsilon$ ” de aproximadamente 0,85 tanto para treze quanto para nove estratos).

Ainda que o caso dos tributos diretos tenha se revelado progressivo, os autores entenderam que o parâmetro “ $\epsilon$ ” encontrado é baixo, e associado a uma progressividade pequena. Apenas no total de tributos é que se considerou que nos últimos três estratos (11, 12 e 13) haveria uma pequena progressividade, porém de menor relevância.

### III.6 – Gobetti & Orair, 2015:

A ideia central dos autores é abordar criticamente a questão da queda da desigualdade no Brasil, apontada pela PNAD, contrapondo tal amostragem com as Contas Nacionais e com o estudo de Grandes Números do IRPF, nova metodologia de demonstração de informações-chave coletadas pela Receita Federal (RFB) a partir das DIRPF.

Portanto, os autores apresentam a tese conhecida de que as pesquisas domiciliares apontam para a redução significativa da desigualdade e os trabalhos acerca disso estabeleceram ambos que as políticas de transferência de renda têm contribuído muito para tal, mas o seu principal componente é a redução da desigualdade dos rendimentos do trabalho, ao invés da aproximação entre as rendas do trabalho e do capital.

Segundo os autores, ambos se baseiam nas pesquisas domiciliares, as quais captariam com precisão os rendimentos das famílias e atestariam que a desigualdade nessa distribuição está de fato em queda, extrapolando tal conclusão para a desigualdade global através da verificação, no SCN, de que os salários como percentual do PIB passam de 39,3% em 2004 para aprox. 44% em 2009, e nas DIRPF de que rendimentos tributáveis de empresários caem de 23,3% do total de rendimentos em 2005 para 20,4% em 2010.

Uma primeira crítica é a de que as pesquisas domiciliares falhariam em captar com precisão os rendimentos do capital, apesar de o fazerem bem para os rendimentos das famílias e oriundos do trabalho.

A seguir, a crítica dos autores está justamente em detalhar os dados utilizados pelos defensores da tese de queda na desigualdade, demonstrando que haveria equívocos em sua interpretação. O primeiro deles diz respeito ao SCN, no qual utilizam-se das Contas Econômicas Integradas por Setor Institucional (CEISI) e identificam o aumento da participação dos salários e ordenados no PIB (de aprox. 4,8% entre 2004 e 2009) como movimento simultâneo à queda do agregado de excedente operacional bruto e rendimento misto (EOB-RM) das unidades familiares (de -4,3% no mesmo período). Portanto, isso significaria que houve uma redistribuição interna aos rendimentos das famílias, onde a parcela de rendimentos formais, isto é, salários e ordenados, aumentou em detrimento da parcela informal, representada pelo EOB-RM, sem implicar necessariamente uma desconcentração da renda em favor dos rendimentos do trabalho.

Em seguida, os autores analisam os números oriundos da consolidação das DIRPF pela RFB, obtidos no sítio eletrônico do próprio órgão<sup>7</sup>. Inicialmente, um comparativo com a PNAD para os anos de 2011 e 2012 mostrou uma discrepância no número de declarantes do imposto em cada faixa de renda, crescente à medida que aumentam as faixas de renda acima de 3 salários-mínimos, uma vez que abaixo desse limiar não há obrigatoriedade de se entregar a DIRPF. Tal diferença chega a seu pico na mais alta faixa, acima de 20 salários-mínimos, em que a PNAD registra apenas 738 mil pessoas, enquanto a DIRPF revela serem mais de três vezes acima disso, ou aproximadamente 2,3 milhões de declarantes. Segundo Gobetti e Orair, é evidência forte de que a PNAD subestima as faixas de renda mais altas no Brasil.

Para além disso, foi realizada uma análise detalhada da DIRPF fazendo-se uma clara separação entre rendimentos tributáveis (advindos, em sua quase totalidade, do trabalho), rendimentos isentos (constituído por uma série de bases, dentre elas os lucros e dividendos, cadernetas de poupança e outros instrumentos financeiros, aposentadoria de idosos, e indenizações por rescisão de contrato laboral), e ainda os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, cuja tributação incide somente no fato gerador do tributo, sem nova incidência do imposto de renda (como exemplo, alguns tipos de ganhos de capital, aplicações financeiras diversas, 13º salário e juros sobre capital próprio, dentre outros). O detalhamento feito pelos autores separou os rendimentos isentos e tributados exclusivamente na fonte para os anos entre 2007 e 2012, elaborando também algumas métricas de comparação, expostos na tabela 11 abaixo.

---

<sup>7</sup> Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>>.

# Análise das DIRPF

(Em R\$ bilhões, exceto %)

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rendimentos Isentos	210,99	363,16	377,48	444,36	520,76	566,37	632,17
Rendimentos Tributados Exclusiv. na Fonte	77,45	113,86	111,11	137,04	183,03	181,43	207,36
Total (a)	288,44	477,02	488,59	581,40	703,79	747,80	839,53
Renda do Capital* (b)	232,02	370,06	370,50	448,00	552,93	576,85	628,35
Renda Tributável (c)	696,85	786,66	854,3	942,60	1.069,92	1.196,75	1.293,21
Renda Declarada Total (d)	985,29	1263,68	1342,89	1.524,00	1.773,71	1.944,55	2.132,74
Renda Disponível Bruta (RDB) (e)	1.681,17	1897,22	2118,26	2.408,58	2.711,24	2.960,65	3.246,93
(b)/(a)	80,4%	77,6%	75,8%	77,1%	78,6%	77,1%	74,8%
(b)/(d)	23,5%	29,3%	27,6%	29,4%	31,2%	29,7%	29,5%
(b)/(e)	13,8%	19,5%	17,5%	18,6%	20,4%	19,5%	19,4%
(c)/(e)	41,5%	41,5%	40,3%	39,1%	39,5%	40,4%	39,8%

\* Os autores identificaram, dentre os elementos que compõem os rendimentos isentos e tributados exclusivamente na fonte, aqueles que seriam caracterizados como renda do capital.

Tabela 11. Fonte: Gobetti & Orair, 2015. Elaboração própria.

Como fica visível na tabela acima, a proporção “(b)/(e)”, isto é, entre os rendimentos do capital e a Renda Disponível Bruta das famílias (RDB), cresceu entre 2007 e 2013, de 13,8% para 19,4%, ao passo em que a relação “(c)/(e)”, entre rendimentos tributáveis (em grande parte sendo rendimentos do trabalho) e a RDB caiu de 41,4% para menos de 40%. Assim, Gobetti e Orair afirmam que os dados tributários aparentemente apontariam para um aumento da desigualdade no Brasil, embora não seja possível realizar tal afirmação pois há limitações nos dados da RFB, dentre eles o fato de não captar os rendimentos da população que não entrega a DIRPF – e que, segundo os próprios dados da RFB, chegaria a aprox. 83-85% de toda a população brasileira em idade ativa.

Por fim, uma última faceta revelada pelo estudo de Gobetti e Orair diz respeito à proporção entre o quanto cada faixa de renda paga de imposto e o total arrecadado, revelando um caráter misto da progressividade do IRPF, qual seja o de ser progressivo somente até certo ponto da escala de rendas, tornando-se então amplamente regressivo, como verificado na tabela 12 abaixo.

Na coluna de Imposto Devido, na referida tabela 12, verifica-se que o montante a ser arrecadado somente cresce até uma faixa mediana de renda, entre 20 e 40 salários-mínimos (SMs), decrescendo a partir daí e atingindo um patamar de apenas R\$ 7,7 bilhões na mais alta faixa de renda.

## Análise da Regressividade do IRPF

Faixa de Rendimento	Número de Declarantes (a)	Rendimento Total (R\$ Milhões) (b)	%	Rend. por Declarante (R\$) (a)/(b)	Imposto Devido (R\$ Milhões) (c)	%	Imposto Devido sobre Rendimento Total (c)/(b)
Até 1/2 SM	1.268.688	310	0,0%	244	0	0,0%	0,0%
1/2 a 1 SM	518.341	3.856	0,2%	7.440	0	0,0%	0,0%
1 a 2 SM	1.075.827	13.547	0,6%	12.593	0	0,0%	0,0%
2 a 3 SM	2.692.915	57.843	2,7%	21.480	2	0,0%	0,0%
3 a 5 SM	7.882.026	250.018	11,7%	31.720	1.181	1,0%	0,5%
5 a 10 SM	7.300.376	418.815	19,6%	57.369	12.136	10,6%	2,9%
10 a 20 SM	3.522.174	399.587	18,7%	113.449	30.517	26,7%	7,6%
20 a 40 SM	1.507.344	341.072	16,0%	226.273	34.794	30,5%	10,2%
40 a 80 SM	518.567	228.584	10,7%	440.800	20.765	18,2%	9,1%
80 a 160 SM	136.718	121.171	5,7%	886.285	7.074	6,2%	5,8%
> 160 SM	71.440	297.934	14,0%	4.170.406	7.763	6,8%	2,6%
<b>TOTAL</b>	<b>26.494.416</b>	<b>2.132.738</b>	<b>100%</b>	<b>80.498</b>	<b>114.232</b>	<b>100%</b>	<b>5%</b>

<sup>1</sup> Valor somado dos rendimentos isentos e tributados exclusivamente na fonte para cada faixa de rendimentos.

<sup>2</sup> Todas as colunas com "%" referem-se à participação do valor daquela faixa de rendimento sobre o total da sua coluna.

Tabela 12. Fonte: Gobetti & Orair, 2015, e Grandes Número do IRPF, RFB/Brasil. Elaboração própria.

Em uma outra análise possível, complementar à de Gobetti & Orair (2015), a proporção entre o imposto devido e o rendimento total de cada faixa de renda reforça o caráter misto de progressividade enfatizado pelos autores, posto que o máximo atingido é de 10,2%, na faixa de 20 a 40 salários-mínimos (SMs), tornando a cair até 2,6% na mais alta faixa de renda.

### III.7 – Medeiros et al., 2015:

O trabalho de Medeiros, Souza e Castro, de 2015, é mais um estudo que se utiliza do recente avanço da Receita Federal do Brasil em publicar melhores dados acerca do Imposto de Renda no país. Contudo, o tema desse trabalho não é a verificação da progressividade tributária e/ou da desigualdade no todo da sociedade brasileira, mas sim busca compreender a distribuição de renda e a desigualdade entre as faixas mais ricas da nação.

Assim, o estudo somente se aprofunda nas classes acima dos 10% mais ricos do Brasil, em especial caracterizando bem os 5%, 1% e 0,1% mais afluentes do país, e comparando o quanto cada estrato desses concentra em suas mãos, em termos de renda, além da desigualdade existente entre essas faixas extremas.

O estudo utiliza os mesmos dados do estudo de Castro (2014), também para os anos entre 2006 e 2012, esbarrando nas duas mesmas limitações que o referido autor, quais sejam a de somente captar a parcela da população que efetivamente entrega a DIRPF e a de não poderem estimar números de evasão e elisão fiscal.

A grande inovação introduzida pelos autores, entretanto, é a de basear-se nos dados da DIRPF e realizar interpolações de Pareto a partir deles, de forma a estabelecer valores máximos, mínimos e médias para cada estrato de renda desejado, isto é, aqueles acima de 5%. Segundo os autores, tal metodologia foi utilizada em Piketty (2001), estudo que resgatou internacionalmente o tema da concentração de renda no topo da sociedade francesa, e tem sido replicado por diversos autores para outros países.

Assim, obtiveram os dados sumarizados na tabela 13 abaixo:

## Renda dos % mais Ricos do Brasil

(em R\$ mil correntes, anuais)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Média Brasil</b>	12,2	13,5	15,1	15,8	18,1	19,6	20,4
<b>5% mais ricos</b>							
Média	103,5	111,8	140,3	146,2	164,6	188,3	197,7
Mínima	30,5	31,5	38,6	41,9	46,7	52,1	57,6
<b>1% mais rico</b>							
Média	285,6	325,7	403,6	408,6	464,5	539,1	552,9
Mínima	109,1	113,6	141,2	151,8	168,7	189,2	203,1
<b>0,1% mais rico</b>							
Média	1.185,0	1.458,6	1.804,1	1.736,9	1.960,5	2.402,6	2.373,5
Mínima	452,7	508,9	630,9	645,3	732,5	843,2	871,7

Tabela 13. Fonte: Medeiros et al., 2015. Elaboração própria.

A partir daí os autores delimitaram a renda nacional a partir do Setor Institucional de “Famílias”, nas Contas Nacionais do IBGE para cada ano da amostra, chegando ao valor de 2/3 do PIB, e calcularam os seguintes totais de renda apropriados pelos percentis mais altos da sociedade (em 2012): (i) os 5% mais ricos do Brasil se apropriaram de aprox. 44% da renda nacional total; (ii) o 1% mais rico, contido nesses 5%, se apropriou de aprox. 25% de toda a renda nacional; e (iii) o 0,1% mais rico do país concentrou em suas mãos aprox. 10% de toda a renda. Não houve mudança significativa de 2006 a 2012, conforme gráfico 6 abaixo:

Percentual da Renda Total Apropriado pelo 0,1%, pelo 1% e pelos 5% Mais Ricos  
(Brasil, 2006-2012)

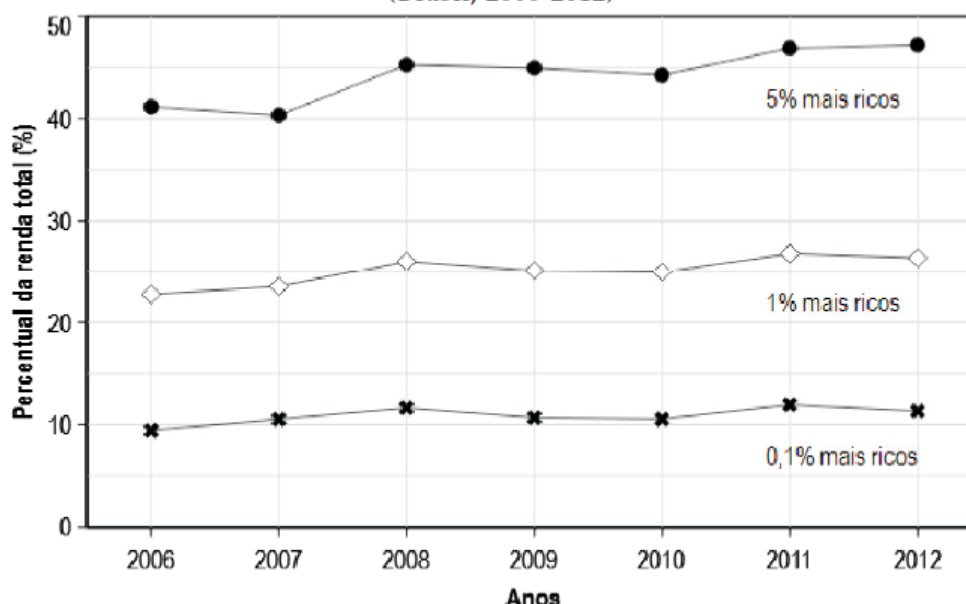


Gráfico 6. Fonte: Medeiros et al., 2015.

Os autores ressaltam que a mudança no denominador, isto é, na renda nacional utilizada, pode afetar os resultados, porém seus testes não indicaram mudanças muito bruscas, em especial em relação à Renda Bruta Disponível das Famílias – soma dos agregados de despesa final com consumo e poupança desse setor – uma definição que se aproxima em muito do trabalho de Piketty e Saez (2003), que replicou o famoso estudo de Piketty (2001) para os Estados Unidos.

Ainda, os pesquisadores realizaram a comparação dos dados tributários com as pesquisas domiciliares realizadas no período, ou seja, PNAD, POF e o Censo 2010, todas do IBGE, para as faixas de 5%, 1% e 0,1% mais ricos do país. Os resultados mostrados no gráfico 7 abaixo refletem apenas os valores encontrados em relação ao estrato de 1% mais rico, mas houve diferenças em todos os estratos. Fica claro que em praticamente todos os anos demonstrados a concentração medida pelos dados da DIRPF está 10 pontos percentuais acima da PNAD, e apenas o Censo 2010 chega a um valor mais próximo da RFB.

As principais conclusões dos autores são as mesmas para todos os três estratos estudados: (i) os dados oriundos da RFB denotam maior nível de concentração do que todas as pesquisas domiciliares, em especial a PNAD, embora o Censo de 2010 tenha apurado um valor mais alto para todas as três faixas de renda do que a PNAD, mas ainda menor do que aquele contido nos dados tributários; e (ii) a comparação das médias da concentração para cada faixa demonstrou que a discrepância entre os dados tributários e as pesquisas domiciliares é maior

quanto mais alta a faixa de renda analisada, chegando mesmo a 7 pontos percentuais acima da PNAD para o 0,1% mais rico.

**Fração da Renda Total Apropriada pelo 1% Mais Rico nos Dados Tributários e nas Pesquisas Domiciliares (Brasil, 2006-2012)**

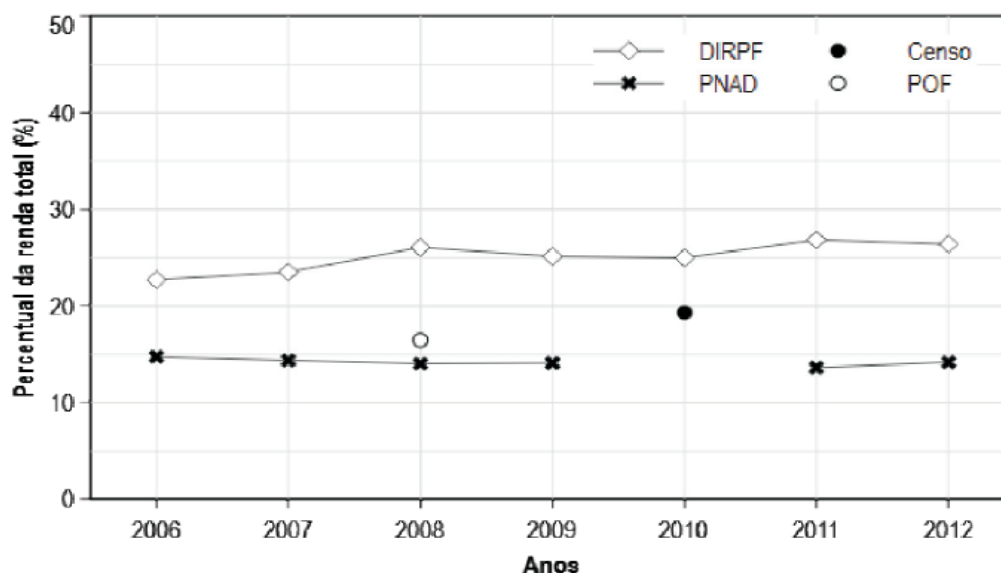


Gráfico 7. Fonte: Medeiros et al (2015).

Por fim, sua conclusão mais importante é a de que os dados da RFB, e mesmo os levantamentos domiciliares, indicam uma estabilidade da parcela de renda apropriada pelos mais ricos no Brasil entre 2006 e 2012, ou seja, refuta a hipótese de que houve uma queda generalizada da desigualdade no país. Para os autores, isso não somente indica que os percentuais mais ricos da nação possuem maior resistência à queda da desigualdade do que os 95% abaixo deles, como também é forte indicativo de que a possível queda na desigualdade no país seja fruto de movimentações nos estratos de renda contidos nos 95% abaixo do topo.

Assim, Medeiros et al. (2015) afirmam que a suposta queda da desigualdade deve ser analisada com cautela, visto que os dados tributários e o detalhamento da concentração de renda no topo da pirâmide social fazem a queda da desigualdade deixar de ser evidente.

### III.8 – Debate e comparação entre as pesquisas

As diferentes pesquisas sintetizadas nos itens III.1 a III.7 demonstram que o debate acerca da estimativa da carga tributária brasileira e sua progressividade ou regressividade sobre a população vem sido alvo de diferentes estudos agora possíveis de serem verificadas por novos métodos.

Nesse intuito, esta seção tem como propósito debruçar-se sobre as sete pesquisas apresentadas anteriormente para encontrar nelas pontos de semelhança e discordância, trazendo à tona paralelos e comparações que permitirão aprofundar esse debate. Assim, busca-se ainda contribuir positivamente ao debate acadêmico através do cruzamento de informações resultante da resenha de estudos recentes. É por tais motivos que a seção desenvolver-se-á em três subseções diferentes, contemplando todos os trabalhos sumarizados nos itens anteriores e contrapondo-os em seus aspectos fundamentais, quais sejam, as indagações propostas pelos autores, os dados abordados, a metodologia utilizada e as conclusões encontradas.

Portanto, a primeira subseção tratará da estimativa da carga tributária no Brasil, da identificação de seus componentes, evolução no período de interesse e comparação com outros países. Já a segunda seção se propõe a contrastar as pesquisas que tratam da progressividade da CTB, sobretudo salientando a multiplicidade de métodos utilizados, e o que se pode depreender de sua aplicação a bases de dados comuns e diferentes. É escopo da segunda seção, ainda, destacar a aparente consonância dessas pesquisas para, em seguida, apresentar seus pontos de atrito e identificar uma possível trajetória histórica da forma de se estudar a progressividade tributária no país.

### III.8.1 – A quantificação da Carga Tributária Brasileira:

Do total de pesquisas apresentadas anteriormente, duas destacam-se em analisar a carga tributária brasileira sob diversos aspectos, porém com o mesmo objetivo de compreender sua magnitude, evolução e composição. São elas as pesquisas de Orair et al. (2013), tema da seção III.2, e Paes (2013), tema da seção III.3.

Tais estudos parecem, à primeira vista, apenas complementares, posto que um deles (Orair et al., 2013) está fundamentalmente interessado em analisar o tamanho e a composição da carga tributária, enquanto o outro (Paes, 2013) se envereda pela comparação internacional dessa carga, no âmbito da América Latina e mesmo da média de países da OCDE. Contudo, ambos os estudos chegam a conclusões da maior importância, não sendo apenas complemento umas das outras, mas também permitindo uma convergência expressiva.

Em primeiro lugar, o trabalho de Orair et al. (2013) possui um maior nível de detalhamento, posto que a carga tributária foi elaborada a partir de dados das mais diversas fontes, constituindo-se assim em um guia mais minucioso para a estimativa da CTB, enquanto Paes (2013) ancora-se nos dados divulgados pela OCDE, sem que seja possível auferir a forma de



elaboração da carga tributária descrita pelo órgão internacional. Apesar disso, é verificável que ambos os trabalhos convergem para estimativas próximas, pois Paes (2013) estima a CTB em 32,9% e 32,6% do PIB, respectivamente em 2005 e 2009, ao passo em que Orair et al. (2013) alcançam os valores de 34% e 33,2% do PIB para os mesmos anos, sendo assim pequenas diferenças de 1,1 e 0,6 pontos percentuais, respectivamente. Para além da ligeira diferença, é interessante notar que ambas as bases de dados captam uma CTB maior em 2005 que em 2009, fato mencionado por Orair et al (2013) como decorrente do impacto, em 2009, da crise financeira internacional.

Em seguida, Orair et al (2013) enfatizam a questão da trajetória ascendente da CTB, ponderando os fatores que concorreram para esse aumento durante o período estudado. Concluem que desde a elaboração da CF/1988 até 2004 operou no país uma situação de oneração tributária, responsável pelo aumento da CTB – seja pela necessidade de financiar a seguridade social ou de se realizar ajustes fiscais em contextos de crise – mas que, desde 2004, o que se viu foi principalmente a elaboração de desonerações tributárias, que estariam ligadas à política fiscal anticíclica e incentivos a diversos setores produtivos. Portanto, em conjunto com Santos, Ribeiro e Gobetti (2008), Orair et al (2013) entendem que o aumento da CTB pós-2004 denota maior sensibilidade às flutuações econômicas, guardando maior relação com o PIB do que no período anterior a 2004. Ainda, Orair et al (2013) concordam com Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) que há também fatores de aumento da lucratividade das empresas e diminuição da informalidade da economia brasileira, sobretudo no que diz respeito ao mercado de trabalho. Assim, a maior formalização dos trabalhadores e o crescimento econômico do período teriam contribuído para um aumento da renda tributável, e, com isso, da carga tributária mais do que proporcional ao aumento do PIB.

Nesse quesito, Paes (2013) não aborda os determinantes históricos da trajetória ascendente da CTB evidenciada nos dados da OCDE. Porém, ao buscar a razão da proximidade entre a CTB e a carga tributária média da OCDE, o autor aborda a relação positiva entre carga tributária e PIB per capita, concluindo que a CTB se configura como um ponto extraordinário em relação aos demais países da América Latina, uma vez que estaria muito acima do desenvolvimento do PIB per capita nacional. Isso não significa, contudo, que Paes (2013) rebate a afirmação de Orair et al (2013) acerca da sensibilidade entre CTB e o PIB, uma vez que Orair et al (2013) entendem por uma maior relação entre essas duas variáveis após 2004, enquanto Paes (2013) utiliza-se do período de 1990 a 2009; apesar disso, é interessante avaliar que a conclusão de

Orair et al (2013) e Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) pode não estar, ainda, ratificada ou mesmo possível de ser verificada empiricamente no momento atual.

Um terceiro elemento comparativo entre os trabalhos reside na composição da carga tributária. A partir da metodologia utilizada, fica visível que o trabalho de Orair et al (2013) classificou as bases de incidência tributária a partir do Sistema de Contas Nacionais, enquanto que Paes (2013) não identifica a classificação adotada pela OCDE. Apesar disso, a classificação realizada por Orair et al (2013), sumarizada na tabela 4, permite construir categorias comparáveis às de Paes (2013). A tabela 14 abaixo procura conciliar a abordagem dada por Orair et al. (2013), da tabela 4, nas categorias propostas por Paes (2013), descritas na tabela 6. Assim, a tabela 14 aloca os valores obtidos por Orair et al. (2013) nas categorias de Paes (2013):

## **Carga Tributária Brasileira**

(% do Total da CTB)

Classes de Tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Produção e Importação (menos Folha)	45%	45%	46%	45%	44%	43%	46%	44%	46%	45%	45%
Renda e Propriedade	27%	27%	26%	27%	27%	28%	26%	25%	24%	25%	23%
Contrib. Sociais	25%	26%	26%	26%	27%	26%	26%	28%	28%	28%	29%
Folha	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
Capital	0%	1%	0%	0%	0%	1%	1%	1%	1%	1%	1%
Outros	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Tabela 14. Fonte: Orair et al, 2013. Elaboração própria.

Assim, a partir da comparação entre as tabelas 14 e 6 para o ano de 2009, verifica-se que há grande semelhança na composição da CTB apontada por Orair et al (2013) e Paes (2013), em que a categoria “Produção e Importação (menos Folha)” contribui para a CTB com o mesmo percentual que o “Consumo” na tabela 6 (44%), a linha “Renda e Propriedade” está somente 1 p.p. abaixo daquela apontada pela soma dos grupos “Renda” e “Propriedade” da tabela 6, e a soma das linhas “Contrib. Sociais” e “Folha” da tabela 14 está somente 1 p.p. acima da categoria “Seg. Social” da tabela 6.

### III.8.2 – O caráter da Carga Tributária Brasileira:

Para se compreender o debate recente sobre a caráter de maior ou menor progressividade da carga tributária no Brasil, quatro dentre as pesquisas apresentadas nesse capítulo se destacam. São os trabalhos de Pintos-Payeras (2010), Castro (2014), Hoffman et al (2006) e Gobetti & Orair (2015), temas das seções III.1, III.4, III.5 e III.6, respectivamente.

Entende-se que, dada a multiplicidade de estudos acerca do tema, é interessante comparar inicialmente o universo de dados e a metodologia deles, para que se tenha noção dos limites às comparações futuras. Além disso, a questão da base de dados utilizada será um norteador para outros comparativos sobre a progressividade fiscal, posto que a recente publicação da RFB, com os grandes números da DIRPF, parece revelar aspectos não captados pelas demais pesquisas, em sua maioria domiciliares.

Portanto, verifica-se que Pintos-Payeras (2010) e Hoffman et al (2006) utilizam a POF, do IBGE, como fonte de dados, enquanto que Castro (2014) e Gobetti & Orair (2015) utilizam-se da publicação das DIRPF pela RFB. A metodologia utilizada nas pesquisas também foi diversa: Pintos-Payeras (2010) afere a progressividade pelo índice de Lerman-Yitzhaki por considerar que a incidência do imposto pode alterar o ordenamento das rendas e afetar o cálculo, e critica o índice de Kakwani, utilizado na pesquisa de Castro (2014), justamente por não levar essa alteração no ordenamento das rendas brutas em consideração. Castro (2014), por outro lado, julga que tal índice é confiável já que seus dados estariam agrupados em faixas de renda, que não seriam afetados pelo efeito de reordenamento com a imposição tributária. Já Gobetti & Orair (2015) não se utilizam de índices para a análise da progressividade, evidenciando o peso do Imposto de Renda devido por cada faixa de renda diretamente a partir dos dados da DIRPF, sendo ainda possível avaliar a relação entre esse valor e o total de Rendimentos de cada estrato.

Já Hoffman et al (2006), por outro lado, partem do princípio de sacrifício equitativo para a análise da progressividade tributária, o que permite uma outra visão sobre o mesmo tópico. Assim, é entendido como complementar às outras pesquisas e não diretamente comparável, posto que permite visualizar a questão pela ótica do sacrifício equitativo.

Em seguida, apesar das diferentes abordagens, as pesquisas de Pintos-Payeras (2010) e Hoffman et al (2006) chegaram à mesma conclusão quanto aos impostos diretos, a de que eles são progressivos, a qual também foi encontrada por Castro (2014), mas nesse caso exclusivamente em relação ao IRPF. Ainda, Hoffman et al (2006) indicam que a progressividade dos tributos diretos seria baixa em seu modelo, conclusão também atingida na pesquisa de Pintos-Payeras (2010), uma vez que a progressividade dos impostos diretos não é suficiente para fazer frente ao sistema regressivo como um todo. Já o trabalho de Castro (2014), contudo, encontra uma forte progressividade do IRPF, fato corroborado por Pintos-

Payeras (2010) exclusivamente no tocante ao IR, que inclusive é por ele acreditado como gerador da maior parte da progressividade dos tributos diretos (na tabela 2).

Todavia, a grande controvérsia surge com a pesquisa de Gobetti & Orair (2015), ao apontar um aspecto apenas parcialmente progressivo do IRPF, e concluir que este seria fundamentalmente regressivo nas três maiores faixas de renda. Com isso, o trabalho desses autores contradiz o estudo de Castro (2014), que apontara justamente uma maior concentração do IRPF nas três faixas superiores de renda. Vale lembrar que ambos os estudos se utilizaram dos dados da DIRPF/RFB, sendo, portanto, mais proximamente comparáveis.

Há uma dificuldade em se comparar a alíquota efetiva entre os trabalhos de Castro (2014) e Gobetti & Orair (2015), pois a categorização em faixas de renda de Castro (2014) foi modificada da DIRPF 2012 para se encaixar nas categorias da PNAD 2012, não sendo as mesmas utilizadas por Gobetti & Orair (2015). Tal problemática poderia explicar a contradição entre os dois trabalhos, pois os estratos de renda da PNAD, visíveis na tabela 7, agrupam mais faixas de salários-mínimos do que os descritos na DIRPF, verificados na tabela 12. Isso tenderia a demonstrar que, na tabela 7, cada faixa maior contribui com mais IRPF do que as faixas menores, o que aparentemente fica evidenciado como um engano pela tabela 12, por ser mais minuciosa nos estratos de renda que agrupa.

Por fim, a última comparação possível acerca da progressividade diz respeito somente às pesquisas de Pintos-Payeras (2010) e Hoffman et al (2006), pois centra-se nos tributos indiretos, não avaliados por Castro (2014) nem por Gobetti & Orair (2015).

Nesse quesito, apesar da diferença metodológica, ambos os trabalhos concordam com uma carga tributária indireta regressiva, a qual perpassa para o conjunto da CTB e dá um caráter regressivo ao total de tributos na sociedade brasileira. Pintos-Payeras (2010) identifica, ainda, que o maior causador desse caráter regressivo é o ICMS, o que não é possível de se averiguar no estudo de Hoffman et al (2006).

Em suma, parece haver indicativos de que a CTB brasileira seja regressiva, oriunda da justaposição de uma progressividade fraca ou pequena dos tributos diretos e de uma regressividade mais robusta da carga indireta. Contudo, não se pode falar em consenso nessa conclusão, pois os recentes achados de Gobetti & Orair (2015), baseados nos dados também apenas recentemente apurados da DIRPF, parecem contradizer parcialmente a progressividade do IRPF quando se consideram as mais altas faixas de renda da sociedade.

Tal contradição tem ganhado relevância no debate brasileiro sobre as características da CTB, e já inspirou novas pesquisas, focadas em entender justamente o ponto de discórdia, isto é, as camadas mais ricas da população, a partir dos dados tributários lançados.

Por fim, na página seguinte apresenta-se uma tabela-síntese de todas as pesquisas apresentadas ao longo do capítulo 3, para mais fácil manuseio e identificação das relações explicitadas anteriormente.

## Tabela-Síntese das Pesquisas Descritas

Seção	Trabalho	Pesquisa	Período	Fontes de Dados	Tributos Tratados	Métrica	Constatações	
III.1	Pinho-Payeras (2010)	Progressividade da CTB Direta e Indireta, Impostos Selecionados	2002/2003	POF 2002/2003	Diretos Indiretos	Índice de Lerman-Yitzhaki	Tributos indiretos regressivos	CTB regressiva
III.2	Orair et al (2013)	Carga Tributária Brasileira	2002 a 2012	Diversos	Diretos Indiretos	Agregação de dados nas categorias do SCN	Houve dois períodos distintos em termos tributários, um de oneração (antes de 2004) e outro de desonerações, pós-2004	Verificam grande participação do consumo como base de incidência tributária
III.3	Paes (2013)	Carga Tributária no Brasil e na América Latina	1990 a 2010	OCDE	Diretos Indiretos	% do PIB	CTB em % do PIB acima da média da América Latina e próxima da OCDE	-
III.4	Castro (2014)	Progressividade da Carga Tributária Direta e do IRPF	2006 a 2012	DIRPF	Diretos (IRPF)	Índices de Kakwani e de Suits	IRPF é progressivo	-
III.5	Hoffman et al (2006)	Progressividade Direta, Indireta e Total	1995/1996 2002/2003	POF 1995/1996	Diretos Indiretos	Elasticidade em um MQO Não Linear	Tributos diretos pouco progressivos	CTB regressiva
III.6	Gobetti & Orair (2015)	Progressividade e Concentração de Renda	2007 a 2012	Sistema de Contas Nacionais (IBGE) e DIRPF	Diretos (IRPF)	-	Aumento dos salários no PIB foi simultâneo à queda do Excedente Oper. Bruto das famílias, logo, isso não é redistribuição	Renda do Capital aumentou em relação ao total de rendimentos e à Renda Disponível Bruta
III.7	Medeiros et al. (2015)	Concentração de Renda	2006/2012	DIRPF	Diretos (IRPF)	-	Topo da distribuição permaneceu com a msm renda, sem redistribuição	Dados da DIRPF para concentração de renda são consistentemente maiores que os das pesquisas domiciliares

Tabela 15. Tabela-síntese das pesquisas descritas no capítulo 3. Elaboração própria.

### III.8.3 – Conclusão

Como pode ser verificado nas três seções anteriores, ainda não há um completo entendimento acerca das características da CTB, embora já haja algumas conclusões comuns, como a magnitude dessa carga em torno de 35% e sua trajetória recente.

Outros tópicos, contudo, estão longe de serem consensuais, em especial o da progressividade dos tributos diretos, sobretudo do IRPF, e o da concentração de renda nas camadas sociais superiores do país.

É certo, contudo, que a publicação dos dados estatísticos oriundos da DIRPF pela RFB contribuiu para enriquecer esse debate acadêmico, alertando os pesquisadores para uma realidade até então não muito bem captada em outras bases de dados e trabalhos. Suas fortes evidências empíricas, porém, ensejam agora cautela ao se tratar da CTB e seu caráter regressivo ou não, sendo necessárias análises mais aprofundadas e um maior espaço de tempo para se compreender a real situação tributária e arrecadatória no Brasil.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou oferecer uma visão ampla do sistema tributário brasileiro, sua evolução histórica e questões recentes, além de se evidenciar o debate acerca da carga tributária brasileira e seus efeitos sobre a população, notadamente seu caráter regressivo e concentrador de renda.

Foi possível compreender, assim, a diferença entre o aspecto macroeconômico da política fiscal e o aspecto microeconômico – que ficou em voga durante o trabalho –, qual seja o da subtração de recursos das famílias e empresas e o impacto que isso possui sobre os distintos grupos sociais do país.

Inicialmente apresentou-se aspectos teóricos da cobrança de impostos dentro da abordagem convencional marginalista, ressaltando a importante diferença entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, e como fatores de oferta e demanda influenciam na distribuição do “fardo” tributário. Nesse sentido, foram estudados também os princípios de equidade fiscal que norteiam a distribuição desse “fardo” pela sociedade, além da dimensão ética e/ou ideológica que permeiam essa discussão, identificada como a questão de “justiça social”.

Em linha com a compreensão teórica da estruturação fiscal, foi traçado um breve panorama histórico do sistema tributário e arrecadatório no país, abordando-se as questões de natureza histórica. Verificou-se que não são novas as pressões federativas no tocante à arrecadação tributária brasileira, mas que essas aumentaram após a Constituição Federal de 1988 e seu caráter descentralizador em termos fiscais. Foram apresentados, ainda, debates relevantes para a sociedade brasileira atual, como a questão dos créditos fiscais de alguns impostos, a exemplo do ICMS, e as características nocivas dos impostos em funcionamento no Brasil, em especial sua cumulatividade, incidência indireta e regressividade.

Após o entendimento dessas bases teóricas e históricas, portanto, buscou-se aprofundar na discussão sobre o impacto da estrutura tributária na sociedade, materializada aqui no debate acerca da magnitude da CTB, sua composição, e seu caráter regressivo e concentrador. Com isso, foram descritas e analisadas sete pesquisas diferentes, abrangendo tais temas para o período recente, em especial entre 2006 e 2013. Assim, o capítulo três ofereceu uma visão mais ampla do que tem sido estudado no país sobre a CTB, além de trazer uma análise desse panorama e retirar daí algumas conclusões.



Em suma, o achado essencial foi o indicativo da regressividade da CTB, porém a ausência de um consenso acerca da progressividade dos impostos diretos, bem como seu impacto na regressividade total da CTB, que poderia estar subestimada. Além disso, verificou-se a controvérsia causada pela publicação das estatísticas oriundas das DIRPF pela RFB, que apontam em uma nova direção de estudos e abrem espaço para a criação de um debate mais rico e fidedigno à realidade brasileira.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José; SOARES, Julia; CASTRO, Kleber. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação brasileira.** Documento para discussão n. IDB-DP-265 – Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005.

BARR, Nicholas. **The economics of the welfare state.** Oxford University Press, 2004.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 de mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 903.394 – AL (2006/0252076-9).** Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 24 de março de 2010. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=897279&num\\_registro=200602520769&data=20100426&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=897279&num_registro=200602520769&data=20100426&formato=PDF)>. Acesso em: 12 de mar. 2017.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição.** 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

FERNANDES, Carlândia Brito Santos. **Ensaio sobre política fiscal: perspectivas histórica, teórica e empírica.** 2015. Dissertação (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

FURTADO, Celso. **Formação Econômica do Brasil.** São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

GANS, J.; KING, S.; STONECASH, R.; MANKIW, N. G. **Principles of Economics.** Sydney, Cengage Learning, 2011.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada.** Texto para discussão n. 2190 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, 2016.

\_\_\_\_\_. **Distribuição e tributação da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas.** Working papers – International Policy Centre for Inclusive Growth, Brasília, DF, 2015.

HOFFMAN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação: o caso do Brasil.** Texto para discussão n. 1188 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2006.

HOFFMAN, Rodolfo. As transferências não são a causa principal da redução na desigualdade. **Revista Econômica (UFF)**, Rio de Janeiro, vol. 7, n. 2, 2005.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fábio. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Dados – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, vol. 58, n. 1, 2015.

MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013**. Dissertação (Mestrado em Public Policy and Development) – Paris School of Economics, Paris, 2015.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. Singapura: McGraw-Hill, 1989.

MUSGRAVE, R.; THIN, T. Income Tax Progression, 1929-48. **Journal of Political Economy**, v. 56, n. 6, p. 498-514, 1948.

OLIVEIRA, Fabrício. A Evolução da estrutura tributária e do Fisco brasileiro: 1889-2009. In: CASTRO, J. (Org.); SANTOS, C. (Org.); RIBEIRO, J. (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no Biênio 2008-2009**. Brasília, DF: IPEA, 2010, pp. 153-212.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio; LEAL, Ésio; SILVA, Wesley. **Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente-2002-2012**. Texto para discussão n. 1875 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, 2013.

PAES, Nelson Leitão. Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina. **Acta Scientiarum. Human and Social Sciences**; v. 35, n. 1, p. 85-95, 2013.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre produtos industrializados: carga setorial e aspectos distributivos. **Pesquisa e Planejamento Econômico (PPE)**, Rio de Janeiro; v. 45, n. 1, abr. 2015.

PIKETTY, Thomas. **Les hauts revenus en France au XXe siècle. Inégalités et redistributions 1901-1998**. Paris, Grasset, 2001.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. Income Inequality in the United States, 1913-1998. **The Quarterly Journal of Economics**, vol. 118, no 1, pp. 1-41, 2003.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico (PPE)**, Rio de Janeiro; v. 40, n. 2, ago. 2010.

SAMUELSON, Paul. **Economics**. McGraw-Hill, 1967.

SANTOS, Cláudio; GENTIL, Denise. A CF/88 e as finanças públicas brasileiras. In: CARDOSO JÚNIOR, José. **A Constituição brasileira de 1988 revisitada: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social**. Brasília: Ipea, 2009.

SANTOS, Cláudio; RIBEIRO, Márcio; GOBETTI, Sérgio. **A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas**. Texto para Discussão, n. 1.350 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2008.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. Rio de Janeiro: Abril Cultural, 1982.

SIQUEIRA, Rozane; NOGUEIRA, José; SOUZA, Evaldo. **Alíquotas efetivas e a distribuição da carga tributária indireta entre as famílias no Brasil**. XV Prêmio Tesouro Nacional, 2010.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão n. 405 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro, 1996.